

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі» 18 квітня
2019 року № 88-Н
Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
« » червня 2021 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік і контроль поточних біологічних активів тваринництва»
(за матеріалами ТОВ «ГЯДТ АГРО», м. Гребінка)**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Калмикова Аліна Сергіївна

_____ 01.06.2021 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна

_____ 01.06. 2021 р.

Полтава – 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА.....	6
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів тваринництва	6
1.2. Значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та постановка облікової роботи на ньому.....	18
Висновки за розділом 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА.....	29
2.1. Організація обліку поточних біологічних активів тваринництва.....	29
2.2. Методика обліку поточних біологічних активів тваринництва.....	40
2.3. Особливості калькулювання собівартості продукції тваринництва.....	51
2.4. Напрями удосконалення обліку поточних біологічних активів тваринництва.....	59
Висновки за розділом 2.....	69
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА.....	70
3.1. Організація контролю поточних біологічних активів тваринництва.....	70
3.2. Методика контролю поточних біологічних активів тваринництва.....	76
3.3. Організація і планування аудиту поточних біологічних активів тваринництва.....	89
Висновки за розділом 3.....	99
ВИСНОВКИ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ.....	104
ДОДАТКИ.....	116

ВСТУП

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва, і відповідно на побудову бухгалтерського обліку і контролю. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, належать поточні біологічні активи тваринництва, до яких, зокрема, відносяться тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл та інші об'єкти. З огляду на значну роль поточних біологічних активів тваринництва в забезпеченні продовольчої безпеки країни та виробничого процесу аграрних підприємств, організація їх бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління є важливим напрямком удосконалення облікової системи. Особливої гостроти ця проблема ця проблема набула після затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи», який змінив традиційні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві і визначив нові вимоги до облікової інформації.

Вагомий вклад у дослідження проблем обліку біологічних активів зробили такі вчені-економісти: С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, М.Ф. Огійчук, Л.К. Сук, В.С. Уланчук, О.О. Канцуров та інші. Так, М.Я. Дем'яненко, Л.К. Сук розробили практичні рекомендації щодо організації обліку біологічних активів на підприємствах. Методичні заходи оцінки біологічних активів та фінансових результатів аграрних підприємств відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» дослідили О.О. Канцуров. Організацію обліку та проблеми його вдосконалення розглянуті у «Методичних рекомендаціях по застосуванню форм документів первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах», а також в роботі В.С. Уланчук, Н.В. Оляднічук.

Вагомий внесок в теоретичну розробку проблем контролю зробили вітчизняні вчені М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, М. Дем'яненко, В. Єфименко, М. Коцупатрий, Б. Кругляк, М. Кужельний, В. Сопко, М. Чумаченко та інші. На підставі аналізу досліджень і публікацій вітчизняних науковців-

економістів можна зробити висновок, що залишається ще багато проблемних питань, які потребують детального вивчення й опрацювання. Одним з таких питань є організація і методика обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва. Це обумовило вибір теми дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є аналіз сучасного стану обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва та розробка пропозицій з удосконалення організації і методики обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва.

У відповідності до мети були поставлені наступні завдання:

- дослідити економічну сутність, класифікацію та методи оцінки поточних біологічних активів тваринництва;
- розглянути значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва;
- проаналізувати основні показники фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та облікової роботи на ньому;
- розкрити організаційні засади обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва;
- дослідити методологічні аспекти обліку поточних біологічних активів тваринництва;
- розглянути методику контролю поточних біологічних активів тваринництва;
- визначити напрями покращення організації обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»;
- вивчено організаційну структуру відділу охорони праці товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

Об'єктом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційно-практичні проблеми вдосконалення обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Предмет дослідження – організація та методика обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Суб'єктом дослідження обрано товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

З метою реалізації поставлених у роботі завдань було використано методи діалектичного пізнання при вивченні теоретичних основ фінансової звітності підприємства. На етапі наукового спостереження, збору, вимірювання, оформлення, реєстрації, систематизації, групування, і обробки інформації для проведення досліджень був використаний індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.

Оцінку використання інформації для оцінки фінансово-господарського стану підприємства проведено з використанням комплексу методичних прийомів економічного та фінансового аналізу, економетрії, балансової ув'язки фінансово-економічних показників, графічного зображення. Відповідні розрахунки та графічне представлення результатів дослідження здійснено за допомогою програми Excel.

Теоретичною основою дослідження є методологія і загальнонаукові підходи проведення комплексних досліджень. Законодавчі акти і нормативні документи, які визначають основні засади регулювання обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва, забезпечили правове поле дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців, інформація фінансової звітності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів тваринництва

Біологічні активи забезпечують продовольчу безпеку країни та виробничий процес аграрних підприємств, тому вони займають важливе місце у процесі господарської діяльності. Значимість біологічних активів зумовлена тим, що вони становлять основну частину виробництва продукції сільськогосподарських підприємств, для яких це є основне джерело надходжень ресурсів. Стан та ефективність їх використання – одна із головних умов успішної діяльності підприємства.

Біологічні активи - новий об'єкт у вітчизняній обліковій практиці, що був виділений в окрему облікову групу у зв'язку з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90]. До затвердження цього нормативного акту зазначені об'єкти, належали до складу запасів та основних засобів. Вимоги вказаного стандарту є принципово новими для облікової практики сільськогосподарських підприємств України, а тому з їх запровадженням виникли проблеми та протиріччя в теорії та практиці бухгалтерського обліку. Одним з проблемних питань теорії є характеристика економічної сутності біологічних активів, зокрема поточних біологічних активів тваринництва та їх класифікація.

Для визначення терміну «біологічні активи», – зазначає Н. В. Перевозник, – потрібно застосувати чітко зазначені ознаки активу як економічної категорії: по-перше, актив має перебувати у володінні підприємства (контролюватися підприємством), по-друге, мусить мати визначену вартість у грошовому виразі, а по-третє, має принести майбутній економічний прибуток. Адже не будь-які

рослина або тварина можуть бути активами, а лише ті, які здатні приносити економічну вигоду» [82, с. 117].

При характеристиці біологічних активів як активів підприємства для цілей обліку необхідно враховувати, що біологічні активи – це живі організми, які розвиваються за законами природи. Виходячи з цього, природні чинники, які впливають на особливості цих активів та їх облік, визначають їх відмінності від інших видів активів, що обліковуються підприємствами.

У літературі з бухгалтерського обліку не існує єдиного підходу до визначення терміну «біологічні активи». Тому, узагальнимо пропозиції науковців щодо визначення економічної сутності категорії «біологічні активи». (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення змісту категорії «біологічні активи» [авторське узагальнення]

Біологічні активи за	П(С)БО 30	Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [90]
	МСБО 41	Біологічний актив – це жива тварина або рослина [66]
Авторські визначення біологічних активів	Бондур Т.О.	На макро- рівні: біологічні активи - це частина національного багатства країни, на які встановлено право власності та які реалізують свої функції:ресурсну, еколог ні послуги, забезпечення продовольством та підвищення добробуту населення. На мікро- рівні: біологічні активи - біологічні активи це – природні ресурси які використовуються в сільському господарстві ,контролюються підприємством,здатні до біологічної трансформації, результатом якої є отримання додаткових біологічних активів та біологічно повноцінної, екологічно безпечної продукції [5]
	Вороновська В.О.	До біологічних активів відносяться всі об'єкти біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [14, с. 40]
	Жук В.М.	Біологічні активи - живі організми (рослини, тварини), які вирощуються підприємством з метою отримання сільськогосподарської продукції або утримуються ним з метою отримання інших вигод [30, с.385]
	Загородній А.Г. Вознюк Г.Л.	Актив біологічний – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [32, с. 21]
	Замула І.В.	Біологічні активи - це біологічні складники екосистем, які мають фізичну або потенційну корисність для підприємства [33, с. 26]

Продовж. табл. 1.1

Клименко О.П.	Біологічні активи - це біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [42, с. 54]
Кузьмович П.М.	Біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів,що достовірно оцінені,контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [49, с. 34].
Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г.	Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [75,с. 358]
Остапчук О.В.	Біологічні активи - це живі істоти та організми в сільському господарстві, що здатні рости, розвиватися, містять «активне начало», яке за відповідних умов може створювати живий організм [79, с. 53]
Пасенко В.В.	Біологічний актив - це сукупність природних (біологічних) ресурсів, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [81, с. 82]
Перевозник Н.В.	Біологічні активи – це живі рослини, тварини, а також інші біологічні ресурси, контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [82, с. 118]
Сук Л.К. Сук П.Л.	Біологічні активи - це «явище життя», тобто живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. Вони можуть забезпечувати процес виробництва нових неживих продуктів, наприклад, корови дають молоко; процес відтворення живих тварин, наприклад, корови народжують телят. З ходом часу біологічні активи можуть поліпшувати свої якості (відбувається ріст рослин, телят тощо), або їх погіршувати (плодовий сад старіє і втрачає продуктивність, телята зменшують свою вагу тощо) [104, с. 129]

Отже, більшість вчених трактують біологічні активи як живі істоти, організми, явище життя, біологічні ресурси. Однак, зустрічаються випадки зовсім другого визначення змісту біологічних активів. Так, Вороновська В.О. узагальнює поняття біологічних активів всіма об'єктами біосфери, що використовуються у діяльності підприємства [14, с. 40]. Замула І.В. розглядає біологічні активи як складник екосистеми [33, с. 26].

На основі всебічного критичного дослідження та узагальнення існуючої термінології нами пропонується таке визначення: біологічні активи – це

сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] поточні біологічні активи тваринництва - це тварини на вирощуванні та відгодівлі, які в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та /або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні активи тваринництва для більшої зручності об'єднують у групи. Група біологічних активів - це сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин [90].

До поточних біологічних активів тваринництва відносяться види тварин на вирощуванні і відгодівлі: молодняк великої рогатої худоби, свині, вівці, птиця, звірі, бджоли або однорідні групи цих біологічних активів процес життєдіяльності яких менший 12 місяців [97].

Окрім того, сільськогосподарська продукція тваринництва при її відокремленні від біологічного активу визнається як окремий актив [90]. У тваринництві – мед, віск, прополіс, приріст живої маси, гній, товарна риби. Від деяких поточних біологічних активів тваринництва та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, отримують додаткові біологічні активи тваринництва – нові рої, матеріали для розведення риби. Виходячи з цього, в якості об'єктів обліку поточних біологічних активів в результаті біологічних перетворень можуть виділяти біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію тваринництва (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Поточні біологічних активів і
сільськогосподарська продукція тваринництва [90]**

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
1	2	3
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній	приплід

Продовж. табл. 1.2

1	2	3
Риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби
Доросла птиця	яйця, пташиний послід	
Сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої

Для цілей бухгалтерського обліку біологічних активів Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів [56] передбачена класифікація біологічних активів, в основу якої покладено дві основні ознаки: галузь аграрного виробництва і термін корисного використання. Класифікація поточних біологічних активів тваринництва відповідно до Методичних рекомендацій бухгалтерського обліку біологічних активів [56] наведена на рис. 1.1.

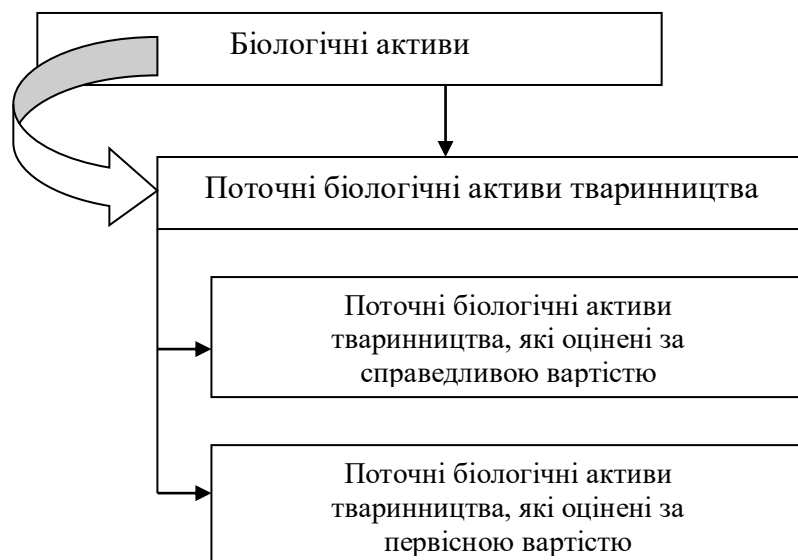


Рис. 1.1. Класифікація поточних біологічних активів тваринництва [56]

Такий підхід є доречним, виходячи з того, що технологія виробництва продукції тваринництва, а також біологічні активи, які беруть в них участь, абсолютно різні.

На основі наведеної класифікації біологічних активів Н.В. Перевозник [82] пропонуємо класифікацію поточних біологічних активів тваринництва, яка б найкраще відповідала потребам обліку та враховувала нормативні вимоги (рис. 1.2).

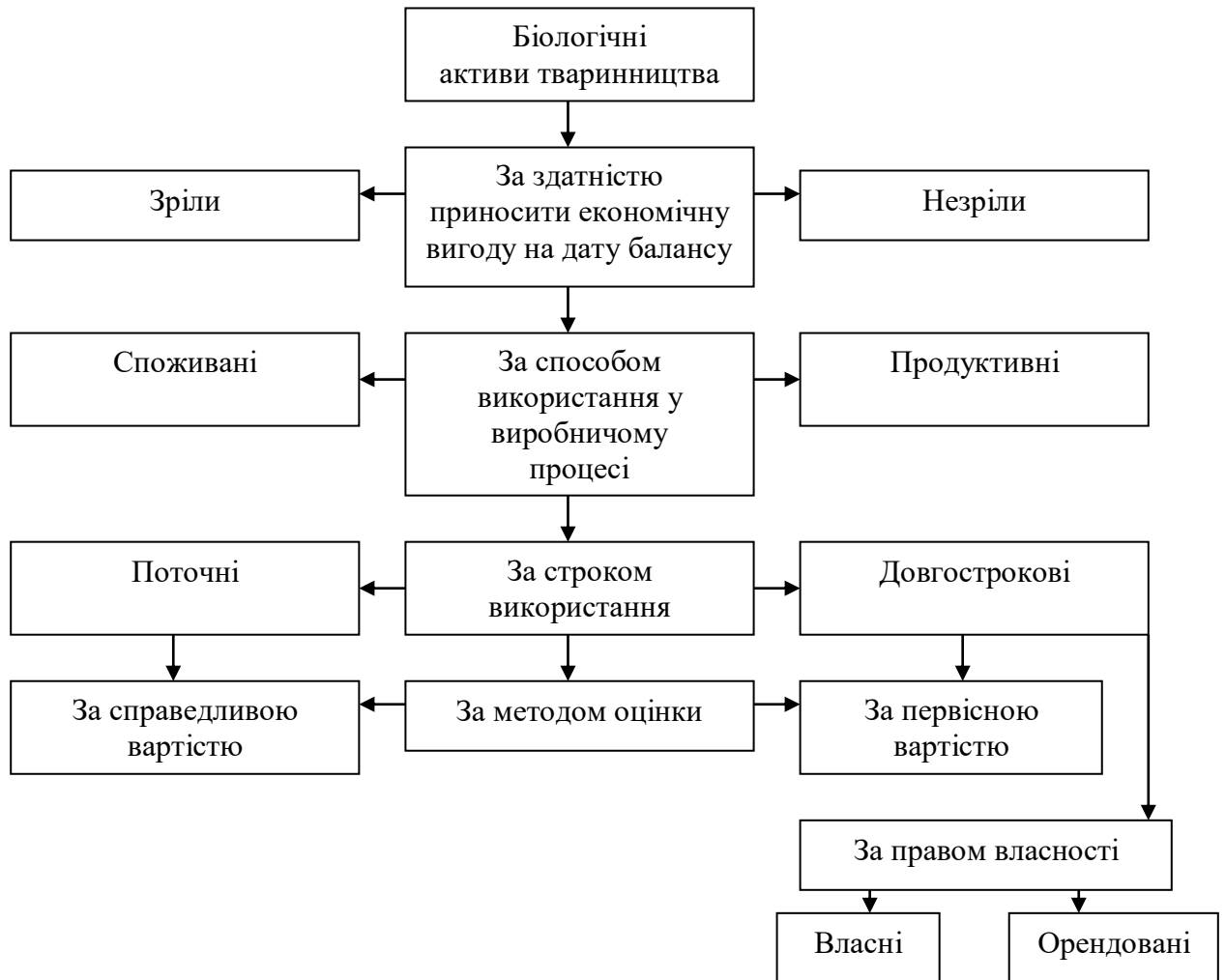


Рис. 1.2. Класифікація поточних біологічних активів тваринництва
[авторська розробка]

За ступенем досягнення біологічним активом плодоносного стану на момент звітування, або, іншими словами, здатність приносити економічні вигоди на дату балансу біологічні активи тваринництва поділені на зрілі та незрілі. До незрілих довгострокових біологічних активів тваринництва відносять біологічні активи тваринництва, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (крім тварин на вирощування та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію тваринництва та/або додаткові біологічні активи тваринництва визначеної якості. Всі інші біологічні активи тваринництва є зрілими.

Така класифікація біологічних активів тваринництва є прийнятною для ведення бухгалтерського обліку, але потребує певного удосконалення з

урахуванням результатів досліджень вчених та вимог облікової практики. Так, С.Ф. Голов [17], спираючись на МСФЗ 41 «Сільське господарство» [66], у дослідженні методології оцінки біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю пропонує включити до класифікації споживані та плодоносні біологічні активи.

Споживані біологічні активи тваринництва – це такі біологічні активи, які продають як біологічні активи тваринництва (худоба призначена для виробництва м'яса; худоба, яку одержують з метою продажу; риба в рибгоспах). Плодоносні біологічні активи тваринництва – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні (худоба для отримання молока) [17, с. 89].

Автором виділено види біологічних активів тваринництва за наступними ознаками: за строками використання (довгострокові, поточні); за здатністю приносити економічну користь на дату балансу (зрілі, незрілі); за правом власності (власні, орендовані); за методом оцінки (оцінені за справедливою вартістю, оцінені за первісною вартістю); за способом використання у виробничому процесі (споживані, плодоносні). Така класифікація найбільшою мірою характеризує біологічні активи тваринництва, як економічну та облікову категорію і всебічно розкриває її, враховуючи потреби сільськогосподарських підприємств щодо відображення біологічних активів в обліку тваринництва та формування інформації про них для потреб управління та контролю.

Таким чином, під поточними біологічними активами тваринництва необхідно розуміти біологічні ресурси, достовірно оцінені та контрольовані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки поточних біологічних активів тваринництва. Базовим підходом до оцінки поточних біологічних активів тваринництва є застосування справедливої вартості, за яким всі поточні біологічні активи тваринництва і сільськогосподарська

продукція тваринництва при первісному визнанні і на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Разом з тим, норми П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] щодо оцінки поточних біологічних активів тваринництва та сільськогосподарської продукції тваринництва не є безальтернативними. Так, придбаний (одержаний) поточний біологічний актив тваринництва зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [86] або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [87].

Первісна вартість безоплатно одержаних поточних біологічних активів тваринництва дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю поточний біологічний актив тваринництва, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Додаткові поточні біологічні активи тваринництва при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [88]. Первісне визнання додаткових поточних біологічних активів тваринництва відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Поточні біологічні активи тваринництва відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи тваринництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо

або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю.

Поточні біологічні активи тваринництва, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінюються за первісною вартістю до періоду, у якому можливо визначити їх справедливу вартість.

Сільськогосподарська продукція тваринництва при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [88]. Первісне визнання сільськогосподарської продукції тваринництва відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від поточного біологічного активу тваринництва.

Сільськогосподарську продукцію тваринництва після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [87].

Визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції тваринництва ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків поточних біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції тваринництва їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції тваринництва за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції тваринництва здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

- ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на поточні біологічні активи тваринництва.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на поточні біологічні активи тваринництва справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [89].

Оцінка тваринницької продукції, що не підлягає тривалому зберіганню, є ще проблематичнішою. На таку продукцію взагалі відсутні ціни активного ринку. У цьому випадку доцільно використовувати договірні ціни.

Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку насамперед обумовлено вимогами до розкриття інформації про поточні біологічні активи тваринництва, оскільки у Примітках до фінансової звітності мають окремо наводитись поточні біологічні активи тваринництва оцінені не за справедливою вартістю. Тому, для забезпечення формування інформації про поточні біологічні активи тваринництва з метою її належного розкриття у фінансовій звітності вони поділяються на: поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю; поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю.

Отже, важливе значення для ефективного ведення обліку поточних біологічних активів тваринництва має чітке розуміння їх економічного змісту. Запропонована класифікація біологічних активів тваринництва сприятиме підвищенню достовірності ведення бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва з урахуванням усіх розрізів аналітики. З'ясовано, що важливою класифікаційною ознакою поточних біологічних активів тваринництва є методика їх оцінки.

1.2. Значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва

Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах має певні особливості, які в першу чергу пов'язані із поточними біологічними активами тваринництва, що є основою галузі тваринництва.

Мета бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва полягає у забезпеченні зовнішніх та внутрішніх користувачів повною, вчасною і достовірною інформацією про поточні біологічні активи тваринництва, з урахуванням вимог управління до якості облікової інформації, напрямів удосконалення національного і міжнародного бухгалтерського обліку, тенденцій розвитку сільського господарства у галузі тваринництва [104, с. 130].

Основними завданнями обліку поточних біологічних активів тваринництва є:

- своєчасне та правильне документальне оформлення операцій та забезпечення достовірних даних про всі зміни, що відбуваються у складі поголів'я тварин в процесі вирощування та відгодівлі: збільшення кількості тварин за рахунок отримання приплоду, приріст живої маси, придбання тварин в інших підприємствах та у громадян, переведення до іншої облікової групи, продаж, забій, падіж тощо;

- тотожність даних аналітичного обліку поточних активів тваринництва з оборотами і залишками на рахунках синтетичного обліку поточних активів тваринництва на останній календарний день кожного місяця;

- раціональне ведення обліку поточних активів тваринництва із урахуванням величини підприємства та умов діяльності;

- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції тваринництва відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним, кошторисним) та рівнем ринкових цін;

- формування відповідної інформації про обсяг виготовленої продукції

тваринництва в передбаченій системі документів, облікових реєстрів та фінансової звітності.

В умовах ринкової економіки особливої уваги набуває питання вдосконалення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства. Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом управління діяльністю сільськогосподарських підприємства є впровадження системи контролю [44, с. 96].

Основними завданнями контролю поточних біологічних активів тваринництва є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з поточними біологічними активами тваринництва;
- встановлення відповідності умов утримання тварин встановленим вимогам;
- перевірка своєчасності і правильності документального відображення операцій щодо надходження, руху, вибуття тварин;
- перевірка правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку;
- перевірка призначення матеріально відповідальних осіб за збереження закріпленого за ними поголів'я та укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність;
- встановлення дотримання строків проведення інвентаризації тварин;
- перевірка дотримання вимог щодо організації обліку тварин на місцях їх утримання;
- з'ясування правильності відображення в обліку та відповідності даних про надходження, рух і вибуття худоби в Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі первинним документам;
- відповідність обсягів витрачання кормів наявній кількості поголів'я;
- відповідність даних синтетичного, аналітичного обліку та звітності.

Об'єктами контролю є поточні біологічні активи тваринництва в розрізі груп, операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Таким чином, важливим аспектом ефективної діяльності сільськогосподарського підприємства є здійснення обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» та постановка облікової роботи на ньому

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», створене на підставі чинного законодавства України і відповідно до Установчої Угоди, підписаної Учасниками. Установчим документом Товариства є Статут (додаток А).

Відповідно до статуту основними видами діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є:

- ведення сільськогосподарського виробництва;
- переробка, оптова та роздрібна торгівля сільськогосподарської продукції власного виробництва;
- надання агротехнічних та інших послуг жителям сільських населених пунктів, селянським (фермерським) господарствам, сільськогосподарським та іншим підприємствам та організаціям;
- виготовлення та реалізація малогабаритної сільськогосподарської техніки і інструментів, дрібного інвентарю тощо;
- надання транспортних та комунально-побутових послуг учасникам Товариства та іншим категоріям громадян;
- організація на платній основі семінарів курсів та надання консультацій з агротехнічних та економічних питань ведення товарного сільськогосподарського виробництва в умовах ринкової економіки.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має право на зовнішньоекономічну діяльність, не заборонену законом.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має самостійний баланс, розрахунковий рахунок в банку, товарний знак, печатку з власною назвою, кутовий штамп та інші атрибути і реквізити.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має право від свого імені укладати угоди, здійснювати бартерні операції, придбавати майнові і особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському та інших судах.

Для забезпечення діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при його створенні за рахунок внесків засновників був сформований статутний капітал у розмірі 61117426,40 грн.

Керівництво товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» самостійно планує свою діяльність і визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту на продукцію, роботи та послуги і необхідності забезпечення безперервної діяльності та соціального розвитку Товариства.

Управління і контроль фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснюють: збори учасників - вищий орган; директор - виконавчий орган; ревізійна комісія - контролюючий орган.

Загальні збори учасників складаються з учасників або призначених ними представників. Учасники мають кількість голосів, пропорційно розміру їх частки у статутному капіталі. Основними функціями загальних зборів учасників товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є: визначення основних напрямків діяльності Товариства, затвердження планів і звітів про їх виконання; внесення змін до статуту; затвердження річних результатів; прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу; прийняття рішень про реорганізацію та ліквідацію Товариства, призначення ліквідаційної комісії, затвердження ліквідаційного балансу; прийняття рішення про створення фондів Товариства тощо. Загальні збори учасників скликаються

не менше двох разів на рік.

Директор товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» формує порядок денний загальних зборів учасників Товариства; скликає збори учасників Товариства; головує на загальних зборах учасників Товариства; аналізує дії виконавчого органу щодо управління Товариством; приймає на роботу і звільняє з роботи працівників Товариства та інші функції, передбачені посадовою інструкцією.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює ревізійна комісія, яка функціонує на основі прийнятого спеціального положення. Ревізійна комісія має право вимагати від службових осіб Товариства подання їй необхідних матеріалів, бухгалтерських та інших документів, а також особистих пояснень. Ревізійна комісія складає висновок по річних звітах і річних Балансах (Звітах про фінансовий стан). Без висновку ревізійної комісії Баланс (Звіт про фінансовий стан) Товариства затвердженню зборами не підлягає. Ревізійна комісія має право ставити питання про скликання позачергових зборів учасників, якщо виникла загроза суттєвим інтересам товариства або виявлені зловживання службовими особами. Згідно з рішенням загальних зборів учасників для здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю Товариства, може призначатися аудиторська перевірка. На вимогу будь-кого з учасників може бути проведено перевірку річної фінансової звітності Товариства із залученням професійного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з Товариством чи з його учасниками.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює оперативний, статистичний, бухгалтерський облік, які ведуться безперервно з дня його реєстрації.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства».

Наказ «Про облікову політику підприємства» складений у відповідності до принципів бухгалтерського обліку, що ведеться товариством з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО». Основним змістом наказу «Про облікову політику підприємства» є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку в Україні.

У наказі «Про облікову політику підприємства» зазначено, що:

- спосіб нарахування зносу основних засобів – податковий;
- переоцінка основних засобів (індексація основних засобів) проводиться за рішенням директора товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»;
- нарахування амортизації малоцінних необоротних активів здійснюється методом 100 % списання вартості об'єкта у першому місяці використання;
- оцінка запасів у поточному обліку проводиться за фактичною собівартістю придбання (історичною вартістю);
- метод обліку витрат на виробництво – позамовний;
- спосіб оцінки матеріалів, що списуються у виробництво, є спосіб за фактичною собівартістю придбання;
- оцінка готової продукції у поточному обліку проводиться за обліковими цінами;
- спосіб розподілу загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно основній заробітній платі працівників;
- проведення інвентаризації здійснюється таким чином: будинків і споруд та інших основних засобів станом на 31 грудня кожні 5 років суцільним методом, малоцінні та швидкозношувані предмети станом на 1 листопада кожного року суцільним методом у кількісному виразі, незавершене виробництво щомісячно на кінець місяця, товарно-матеріальні цінності станом на 1 листопада щорічно суцільним методом, а також дебіторська та кредиторська заборгованість станом на 31 грудня щорічно суцільним методом.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор та головний бухгалтер товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відповідно до законодавства та установчих документів.

Головний бухгалтер товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» відповідно до посадової інструкції.

- координує організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності Товариства, здійснює контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- забезпечує раціональну організацію обліку і звітності і в його підрозділах на основі автоматизації обліково-обчислювальних робіт, прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку і контролю, розроблення і здійснення заходів, які направлені на додержання державної дисципліни і зміцнення господарського розрахунку;

- організує і контролює складання розрахунків щодо використання прибутків, витрат на виробництво, платежів у бюджет, своєчасність і правильність складання звітності;

- здійснює контроль за додержанням порядку оформлення первинних та бухгалтерських документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, витрачанням фонду оплати праці, встановленням посадових окладів, за проведенням інвентаризацій основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків, перевірок організації бухгалтерського обліку і звітності, документальних ревізій у підрозділах підприємства;

- бере участь в проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення непродуктивних витрат; у розробленні раціональної планової та облікової документації, в організації впровадження засобів автоматизації обліково-обчислювальних робіт;

- забезпечує на основі даних первинних документів і бухгалтерських за-

писів своєчасне складання бухгалтерської та податкової звітності, подання її за встановленим порядком відповідним органам та інше, що визначено посадовою інструкцією головного бухгалтера.

Згідно наказу «Про облікову політику підприємства» обрано журнально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку із застосуванням програмного продукту «1С: Бухгалтерія 7.7». Одним із основних завдань управління товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» є забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності, тому для виявлення «вузьких» місць виникає необхідність аналізу діяльності.

Для отримання більш повної інформації про фінансовий стан товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» доцільно розглянути основні показники фінансово-господарської діяльності на основі даних фінансової звітності (додаток Б, В).

Таблиця 1.3

Показники фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» за 2018-2019 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від 2018 р.	2019 р. у % до 2018 р.
Капітал, тис. грн.	165705	162437	-3268	98,0
Власний капітал	60694	94264	33570	155,3
Нерозподілений прибуток	8917	31388	22471	352,0
Позиковий капітал	105011	68173	-36838	64,9
Довгострокові зобов'язання	16594	2449	-14145	14,8
Поточні зобов'язання	88417	65724	-22693	74,3
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	7 580,0	16 093,5	8 513,5	212,3
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	74 808,0	147 186,5	72 378,5	196,8
Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	39 941,0	79 479,5	39 538,5	199,0
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	91	91	-	100,0
Фонд оплати праці	4020	9361	5341	232,9
Операційні витрати, тис. грн.	69035	93971	24936	136,1
Собівартість	30237	67652	37415	223,7
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	53591	24399	-29192	45,5
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	51386	22462	-28924	43,7

З даних табл. 1.3 видно, що в 2019 році власний капітал склав 94264 тис.грн., що на 33570 тис. грн. вище рівня 2018 року. Товариство користується позиками банків, але прослідковується позитивна тенденція і в 2019 р. сума позикового капіталу зменшилася на 36838 тис. грн. Обсяги короткострокових зобов'язань в 2019 році порівняно з 2018 роком зменшились на 22693 тис. грн., або 25,7%. Середньорічна вартість необоротних активів підприємства в 2018 році склала 7580 тис.грн., що на 8513,5 тис.грн. менше ніж в 2018 році. Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в 2019 році становить 147186,5 тис.грн., що на 72378,5 тис.грн. більше ніж у 2018 році.

В 2018 році чисельність працівників на товаристві становила 91 особу і є незмінною величиною. Собівартість реалізованої продукції мала тенденцію до росту у 2019 р., як і сума операційних витрат в цілому по товариству. Порівняно з 2018 роком обсяг прибутку у 2019 р. зменшився на 29192 тис.грн.

Фінансову стійкість товариства характеризують показники, які представлені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Показники фінансової стійкості товариства з обмеженою відповідальністю
«ГЯДТ АГРО» за 2018-2019 рр.**

Показники	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від 2018 р.
Коефіцієнт економічної незалежності ($> 0,5$)	0,366	0,580	0,214
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ($< 0,5$)	0,634	0,420	-0,214
Коефіцієнт фінансової залежності ($< 2,0$)	2,730	1,723	-1,007
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу (0,3-0,5)	0,091	0,105	0,013
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу (0,8)	0,574	0,592	0,018
Коефіцієнт фінансування ($> 1,0$)	0,578	1,383	0,805
Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів (< 1)	1,730	0,723	-1,007
Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами ($> 0,8$)	0,766	0,999	0,233
Коефіцієнт забезпеченості оборотними коштами ($> 0,5$)	0,409	0,546	0,137
Коефіцієнт маневрування ($> 0,5$)	1,008	0,838	-0,170
Коефіцієнт інвестування	4,004	5,536	1,533
Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,578	0,601	0,022
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,422	0,399	-0,022
Коефіцієнт фінансової сталості (> 1)	0,686	1,434	0,748

Дані табл. 1.4 свідчать, про покращення фінансової стійкості товариства у 2019 р., зокрема у 2019 р. зріс: коефіцієнт незалежності на 0,214., фінансування – 0,805, фінансової сталості - 0,748, забезпеченість запасів власними коштами – 0,233 тощо.

Аналітичну роботу по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» проводить головний бухгалтер, який систематично проводять аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

Отже, керівництву товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» слід розробити заходи щодо поліпшення фінансового стану за рахунок підвищення обсягів реалізації товарів, зменшення розміру витрат діяльності та більш раціонального використання власних активів, провадження заходів щодо зниження собівартості товарів (робіт, послуг), збільшувати обсяги реалізації товарів, які користуються попитом, необхідність яких визначена шляхом поліпшення ринкової кон'юнктури.

Для забезпечення ефективного використання працівниками товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» своїх посадових обов'язків, ідентичності даних аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва з показниками синтетичного обліку, правильності підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно створити службу внутрішнього аудиту, котра перевірятиме організацію обліку поточних біологічних активів тваринництва та забезпечення фінансово-розрахункової дисципліни. Для удосконалення обліку, необхідно розробити та дотримуватися графіку документообігу та посадових обов'язків працівників.

Висновки за розділом 1

Біологічні активи забезпечують продовольчу безпеку країни та виробничий процес аграрних підприємств, тому вони займають важливе місце у процесі господарської діяльності.

На основі всебічного критичного дослідження та узагальнення існуючої термінології нами пропонується таке визначення: біологічні активи – це сукупність біологічних ресурсів, що достовірно оцінені, контрольовані та ідентифіковані підприємством, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або поточні і додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Для цілей бухгалтерського обліку біологічних активів Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів передбачена класифікація біологічних активів, в основу якої покладено дві основні ознаки: галузь аграрного виробництва і термін корисного використання.

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки поточних біологічних активів тваринництва.

Мета бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва полягає у забезпеченні зовнішніх та внутрішніх користувачів повною, вчасною і достовірною інформацією про поточні біологічні активи тваринництва, з урахуванням вимог управління до якості облікової інформації, напрямів удосконалення національного і міжнародного бухгалтерського обліку, тенденцій розвитку сільського господарства у галузі тваринництва.

В умовах ринкової економіки особливої уваги набуває питання вдосконалення управління діяльністю сільськогосподарського підприємства. Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом управління діяльністю сільськогосподарських підприємства є впровадження системи контролю.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», створене на підставі чинного законодавства України і відповідно до Установчої Угоди, підписаної Учасниками. Установчим документом Товариства є Статут.

Для забезпечення діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при його створенні за рахунок внесків засновників був сформований статутний капітал у розмірі 61117426,40 грн.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює ревізійна комісія, яка функціонує на основі прийнятого спеціального положення.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» здійснює оперативний, статистичний, бухгалтерський облік, які ведуться безперервно з дня його реєстрації.

В 2019 році власний капітал склав 94264 тис.грн., що на 33570 тис. грн. вище рівня 2018 року. Товариство користується позиками банків, але прослідковується позитивна тенденція і в 2019 р. сума позикового капіталу зменшилася на 36838 тис. грн. Обсяги короткострокових зобов'язань в 2019 році порівняно з 2018 роком зменшились на 22693 тис. грн., або 25,7%. Середньорічна вартість необоротних активів підприємства в 2018 році склала 7580 тис.грн., що на 8513,5 тис.грн. менше ніж в 2018 році. Середньорічна вартість оборотних активів підприємства в 2019 році становить 147186,5 тис.грн., що на 72378,5 тис.грн. більше ніж у 2018 році.

Аналітичну роботу по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» проводить головний бухгалтер, який систематично проводять аналіз основних показників фінансово-господарської діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

2.1. Організація обліку поточних біологічних активів тваринництва

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір обумовлює необхідність подальшого удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку сільського господарства з метою створення належної інформаційної системи адекватної потребам відкритої ринкової економіки [39, с. 91].

Одним із таких кроків є запровадження в дію з 01.01.2007 року Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [90], що докорінно змінив організацію і методику ведення обліку тварин на сільськогосподарських підприємствах.

Організація бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах включає сукупність заходів щодо нагромадження, групування, систематизації та аналізу зведеної інформації про господарські операції з надходження, руху і вибуття таких активів в процесі господарської діяльності з метою прийняття обґрунтованих і вчасних управлінських рішень.

В результаті дослідження практики впровадження положень П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] в сільськогосподарських підприємствах встановлено, що організація бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва повинна відповідати таким умовам: простота застосування (зрозумілість), універсальність, повнота і достовірність висвітлення інформації, а також спрямування на зменшення витрат на організацію і ведення обліку (рис. 2.1). При організації обліку поточних біологічних активів тваринництва враховують ряд особливостей обліку, що визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва. Зокрема [43, с. 54]:

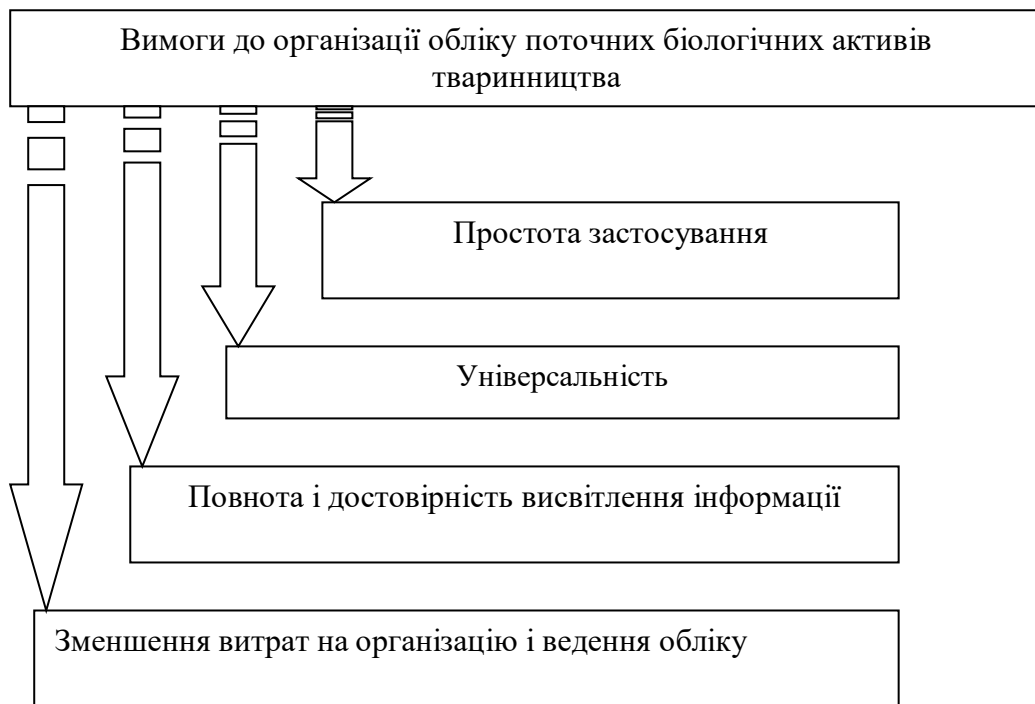


Рис. 2.1. Вимоги до організації обліку поточних біологічних активів тваринництва [авторська розробка]

При організації обліку поточних біологічних активів тваринництва враховують ряд особливостей обліку, що визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва. Зокрема [43, с. 54]:

- одержання продукції тваринництва та витрати на виробництво тривають упродовж року нерівномірно;
- витрати узагальнюють за видами й обліковими групами тварин. собівартість продукції цієї галузі залежить від обсягу витрат на утримання тварин та їх продуктивності;
- при веденні обліку тваринництва використовується окрема система документообігу, що розроблена для сільськогосподарської галузі;
- у сільському господарстві виробничий цикл може тривати від кількох місяців до року, в результаті обчислення собівартості здійснюється в кінці року.

Щоб правильно і раціонально організувати облік поточних біологічних активів тваринництва необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку поточних біологічних

активів тваринництва, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

Специфічні питання обліку, документообігу в тваринництві регламентовано відповідними нормативними документами. Огляд нормативних документів, якими регламентується облік поточних біологічних активів тваринництва наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Нормативні документи, якими регламентується облік поточних біологічних активів тваринництва [авторське узагальнення]

№ п/п	Нормативні документи	Зміст
1.	ПСБО 30 «Біологічні активи»	У Положенні зазначено, як визнати та оцінити біологічні активи (в тому числі тварин), визначити доходи та витрати сільськогосподарської діяльності, розкрити інформацію про біологічні активи у примітках до фінансової звітності тощо. У додатку до ПСБО 30 наведено приклади поточних біологічних активів тваринництва.
2.	Методичні рекомендації № 37	Розглянуто особливості інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва
3.	Методичні рекомендації № 73	Наведено форми первинних документів з обліку поточних біологічних активів тваринництва та рекомендації щодо їх заповнення і застосування.
4.	Методичні рекомендації № 132	Розглянуто питання собівартості продукції (робіт, послуг), у тому числі в тваринництві. У додатку 1 наведено об'єкти планування та обліку виробничих витрат, об'єкти калькулювання продукції, одиниці калькулювання. У додатку 2 зазначено види побічної продукції (наприклад, гною, вовни, пташиного посліду тощо), одиниці її калькулювання та методику оцінки.
5.	Методичні рекомендації № 1315	У додатку 1 наводяться приклади поточних біологічних активів тваринництва. У додатку 2 до Методичних рекомендацій наведено кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з поточними біологічними активами тваринництва.
6.	Інструкція № 7	Розглянуто особливості документування молодняка тварин, птиці і тварин на відгодівлі.

Отже, в Україні прийнято низку нових нормативних документів (положень і методичних рекомендацій), уточнень до діючих та звернуто увагу на необхідність розробки і впровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Цьому є підтвердження розробки Проекту Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схваленої Колегією Міністерства аграрної політики України 3 лютого 2009 року [47].

Для правильної організації обліку, в першу чергу, важливо чітко визначити об'єкти обліку. У Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [58] наведено об'єкти обліку поточних біологічних активів тваринництва (види тварин на вирощуванні і відгодівлі: молодняк великої рогатої худоби, свині, вівці, птиця, звірі, бджоли або однорідні групи цих біологічних активів). Всього існує три основні групи тварин. Водночас у кожній підгрупі може бути дві групи - активи за справедливою та первісною вартістю.

Для організації обліку поточних біологічних активів тваринництва використовується різноманітні первинні документи. У додатку Д наведено форми первинних документів, які застосовуються в тваринництві та особливості їх використання.

Міністерством аграрної політики України затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку поточних біологічних активів [62]. Зазначимо, що до таких спеціалізованих форм з обліку поточних біологічних активів тваринництва належать: форма № ПБАСГ-14 «Реєстрація приплоду та вирощування молодняка великої рогатої худоби; форма № ПБАСГ-15 «Рух дорослої птиці»; форма № ПБАСГ-16 «Осіменіння корів і телиць»; форма № ПБАСГ-17 «Рух молодняка птиці».

Використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку біологічних активів тваринництва сприятиме дотриманню вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90], полегшить роботу облікового апарату

сільськогосподарських формувань і підвищить його продуктивність. Крім того, впровадження нових форм, розроблених нами, дасть змогу побудувати ефективну організацію первинного обліку поточних біологічних активів тваринництва, що сприятиме веденню управлінського і фінансового обліку відповідно до вимог ринкового середовища.

Проте, з огляду на діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», працівники бухгалтерської служби у практичній роботі використовують старі форми первинних документів, що є для них більш зручнішим, ніж застосовувати нові. Звісно, що і форми регістрів обліку використовують старого зразка. Лише фінансова, податкова та статистична звітність подається в установленому порядку.

Тому, ми пропонуємо схему первинного обліку поточних біологічних активів тваринництва, згідно з якою всі первинні документи, в яких фіксуються господарські операції щодо обліку поточних біологічних активів тваринництва, можна умовно поділити на три групи:

- документи з руху поточних біологічних активів тваринництва;
- документи з оцінки поточних біологічних активів тваринництва на звітну дату;
- документи з первісної оцінки продукції тваринництва (додаток Е).

Для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовують наступні рахунки [2, с. 33]: 21 «Поточні біологічні активи»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Одним із найпроблемніших питань для бухгалтерів сільськогосподарських підприємств стало застосування методичних підходів щодо організації обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю. Виходячи з цього, керівникам сільськогосподарських підприємств, у тому числі і товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ

АГРО» необхідно звертати увагу на питання штатного розподілу обов'язків обліковців в частині визначення справедливої вартості різних видів поточних біологічних активів тваринництва та/або сільськогосподарської продукції, її документального оформлення, а також організація ефективного документообігу.

В Методичних рекомендаціях з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринково (справедливою) вартістю [60] (далі – Методичні рекомендації) запропоновано чіткі підходи до організації бухгалтерського обліку біологічних активів, зокрема поточних біологічних активів тваринництва та сільськогосподарської продукції тваринництва за справедливою вартістю. Так, для оцінки поточних біологічних активів тваринництва пропонується створювати на підприємствах постійно діючі Комісії, в складі не менше 3-ох осіб (бухгалтери галузі, зоотехніки, агроном, головний економіст та ін.). Метою діяльності таких Комісій є організація роботи по централізованому збору, узагальненню та збереженню інформації про справедливую вартість поточних біологічних активів тваринництва на дату складання балансу, а також сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів тваринництва при їх первісному визнанні.

Критичний аналіз проведення облікової роботи по сільськогосподарським підприємствам показало, що мають місце деякі «вузькі місця». Серед них слід відзначити: тривала процедура оцінки кожного окремого виду поточних біологічних активів тваринництва та її документального оформлення, що зумовлене великою кількістю задіяних осіб та їх територіальну відокремленість; складність та необґрунтованість застосування зазначеного підходу в фермерських та інших господарствах різних організаційно-правових форм, де через специфіку роботи функції декількох працівників (бухгалтера, агронома і керівника підприємства) виконує одна особа.

Вважаємо, організація бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю повинна бути узгодженою з

іншими напрямками діяльності сільськогосподарського підприємства, а також відрізнятися простою та універсальною у використанні.

Враховуючи зазначене, пропонуємо удосконалену методику організації обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», яка відрізняється від наведеної в Методичних рекомендаціях (рис. 2.2).

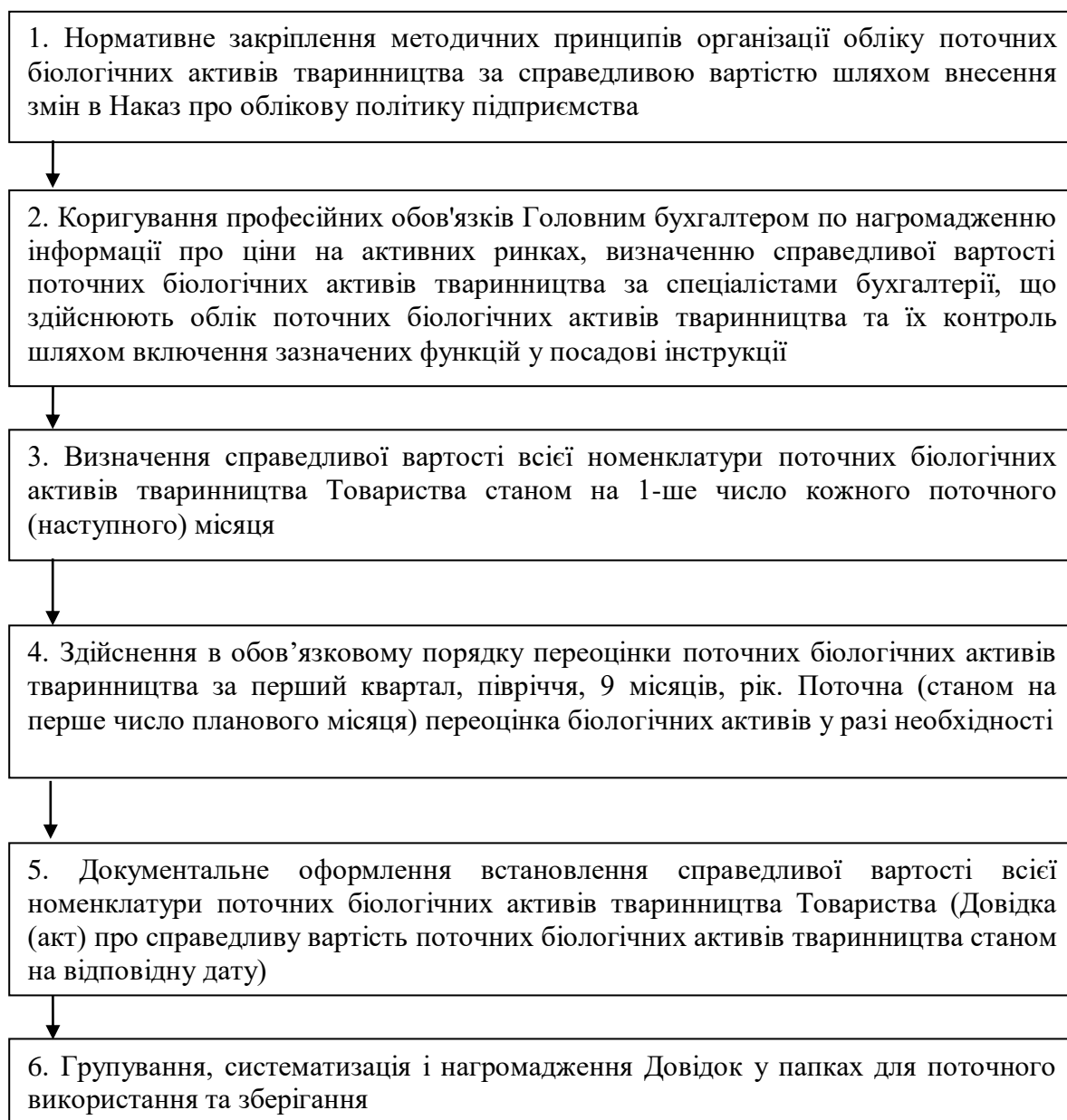


Рис. 2.2. Організаційно-методичні підходи до організації обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю

[авторська розробка]

Зміст запропонованих організаційно-методичних підходів до визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва полягає в наступному. Справедлива вартість всієї номенклатури поточних біологічних активів тваринництва, які є на сільськогосподарському підприємстві, визначається щомісячно станом на перше число кожного наступного місяця.

Для документального підтвердження інформації про справедливу вартість поточних біологічних активів тваринництва пропонуємо оформлювати відповідну Довідку (акт) про справедливі (ринкові) ціни на поточні біологічні активи тваринництва. Довідка (акт) про справедливі (ринкові) ціни на поточні біологічні активи тваринництва складається за галузевим принципом, або по окремих виконавцях на відповідну дату. В ній зазначаються: об'єкт обліку, справедлива вартість одиниці поточного біологічного активу тваринництва, метод оцінки з посиланням на відповідний додаток, а також величина планових витрат на місці продажу. Протягом місяця бухгалтери оцінюють поточні біологічні активи тваринництва, використовуючи ціни активного ринку, зазначені у Довідці (акті) про справедливі (ринкові) ціни на поточні біологічні активи тваринництва

Підтверджуючі документи щодо визначення справедливої вартості оформлюються у вигляді додатків до Довідки. Зокрема, при наявності активного ринку - це копії договорів, роздруковані дані зі всесвітньої мережі Інтернет, прайси та ін. При відсутності активного ринку розрахунок справедливої вартості поточного біологічного активу тваринництва здійснюється за методом, передбаченим П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] і прийнятним в кожному окремому випадку. Розрахунок оформлюється у вигляді Бухгалтерської довідки і підписується виконавцем та головним бухгалтером. Довідка підписується виконавцем (бухгалтером, що здійснює облік поточних біологічних активів тваринництва, економістом та Головним бухгалтером. У разі значних змін технологічного, ринкового, економічного та правового середовища сільськогосподарського підприємства, які суттєво впливають на

величину зафіксованої у Довідці справедливої вартості окремих видів поточних біологічних активів тваринництва, складається Додаток до Акту визначення справедливої вартості. В ньому зазначаються оновлена справедлива вартість та причини її перегляду протягом звітного (розрахункового) періоду.

Важливим при цьому є встановлення «порогу суттєвості впливу зміни цін активного ринку» (далі – Поріг суттєвості), тобто перевищення фактичних цін на ринку над зазначеними в Довідці протягом деякого періоду, на розмір справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва. «Поріг суттєвості» встановлюється підприємством самостійно залежно від виду продукції, можливості зміни зовнішнього економічного середовища і тривалості періоду збільшення цін. Наприклад, при реалізації м'яса яловичини таким порогом може бути 50000 грн. за 1 тону протягом 7 днів, при реалізації яєць 0,5 грн. за 10 штук (50 грн. за 1000 шт.) протягом 15 днів. Зазначення порогу суттєвості та терміну, після якого він виникає, є важливим, оскільки, як свідчить практика функціонування національної економіки, ціни на окремі види продукції тваринництва за місяць можуть зрости на 3-4 %. Особливо відчутні такі процеси за умови нинішнього високого рівня інфляції в Україні.

Оригінал Довідки та додатки до неї протягом року підшиваються в окрему папку. Їх копії надсилаються керівникам окремих структурних підрозділів (бригадирам, завідуючим фермами), спеціалістам, які мають справу з оприбуткуванням та купівлею-продажем поточних біологічних активів тваринництва. Протягом місяця бухгалтери оприбутковують поточні біологічні активи тваринництва за справедливою вартістю, зазначеною у Довідці. При цьому у первинних документах в графі «Підтверджуючі документи» зазначається номер і дата Довідки.

Моніторинг та нагромадження інформації про ринкові ціни на активних ринках здійснюють обліковці, які ведуть поточний облік поточних біологічних активів тваринництва. Зазначені обов'язки вносяться в посадові інструкції працівників бухгалтерії.

Переваги помісячного визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва полягають у наступному:

1. Щоденна наявність повної (оновленої), обґрунтованої і документально підтвердженої інформації про ціни активного ринку на всі види поточних біологічних активів тваринництва сільськогосподарського підприємства.

2. Можливість оперативного реагування на зміни зовнішнього середовища та, відповідно, мінімізація можливих економічних ризиків шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

3. Виконання функцій зі збору, обробки та узагальнення інформації про ціни активного ринку однією відповідальною особою та контроль її дій Головним бухгалтером. Таким чином, немає необхідності залучати широке коло спеціалістів (агроном, зоотехнік, заступник директора та ін.) та не буде необґрунтованого розширення їх функціональних обов'язків.

4. Простота і доступність застосування.

5. Можливість застосування у підприємствах різної форми власності і господарювання, спеціалізації - універсальність.

З метою попередження зловживань зі сторони підприємства та претензій контролюючих органів організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю повинні визначатись в Наказі про облікову політику.

Розглянемо застосування запропонованого вище підходу до організації обліку поточних біологічних активів тваринництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

В бухгалтерії підприємства налічується п'ять осіб, серед яких головний бухгалтер, чотири бухгалтери з обліку зарплати, матеріалів та основних засобів, рослинництва і окремо - тваринництва.

Відповідно до запропонованого вище підходу до організації обліку в сільському господарстві, обов'язки по поточному визначенню справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва будуть покладені на бухгалтера з обліку тваринництва. Для цього в його посадовій інструкції в

частині II «Завдання і обов'язки» слід доповнити наступним чином: «Забезпечує нагромадження та узагальнення інформації про ціни активного ринку на поточні біологічні активи тваринництва; визначає і документально оформлює справедливу вартість поточних біологічних активів тваринництва».

При цьому з метою документального підтвердження оцінки поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю в наказ «Про облікову політику» доцільно вносити такі зміни:

1. Методику обліку біологічних активів та процесу виробництва доповнюємо наступним чином: «Визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва проводити щомісячно станом на 1 число кожного наступного місяця. Затвердити номенклатуру поточних біологічних активів тваринництва (додаток 1 до цього наказу)».

2. В додатку № 2 до наказу «Про облікову політику» визначити перелік поточних біологічних активів тваринництва, облік яких здійснюється за справедливою вартістю.

Вважаємо, удосконалення організації обліку поточних біологічних активів тваринництва на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» повинно відбуватись за такими напрямками:

- удосконалення нормативно-правової бази,
- створення методології галузевого обліку;
- впровадження спеціалізованих форм первинного обліку, удосконалення регістрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка управлінської звітності;
- удосконалення методики обліку витрат і визначення собівартості продукції тваринництва;
- застосування новітніх інформаційних технологій в системі організації обліку та звітності.

Одним з основних методичних підходів до організації обліку поточних біологічних активів тваринництва є регулярне щомісячне визначення справедливої вартості станом на перше число кожного наступного місяця.

Перевагами такого підходу є нетривалий термін здійснення процедури оцінки та оформлення, залучення невеликої кількості працівників, простота, доступність та універсальність.

2.2. Методика обліку поточних біологічних активів тваринництва

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію і технологію виробництва і відповідно на побудову бухгалтерського обліку. До таких специфічних об'єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, належать поточні біологічні активи тваринництва. Поточні біологічні активи тваринництва утворюють особливу групу оборотних активів. За економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу й оцінку.

Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин та їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада. До складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі зараховують поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане поза його межами: молодняк усіх видів з моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів і свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах з вирощування тварин основного стада – ще й корів-первісток від моменту розтелення до реалізації, а також сім'ї бджіл.

Сільськогосподарські підприємства в цей об'єкт зараховують і тварин, переданих громадянам на вирощування за договорами і прийнятих від населення для реалізації [75; с. 303].

У процесі вирощування молодняку і відгодівлі худоби в стаді тварин відбуваються зміни. Збільшується поголів'я тварин за рахунок одержання приплоду у своєму господарстві, за рахунок придбання худоби в інших господарствах та в громадян. До відгодівельної групи надходить худоба, вибракувана з основного стада. Тварини ростуть, переходять із однієї вікової групи в іншу, збільшують свою живу масу, а відповідно й вартість. Значна частина тварин вибуває з господарства внаслідок реалізації м'ясокомбінатам, іншим підприємствам та громадянам; частину переводять до основного стада; частину забивають на м'ясо та мають місце випадки падежу тварин, вимушеного забою, нестач, крадіжок тощо. Усі ці процеси повинні знаходити своє відображення в бухгалтерському обліку.

Для обліку інформації про поточні біологічні активи тваринництва застосовуються субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» рахунку 21 «Поточні біологічні активи» [38]. За дебетом вказаних субрахунків відображається надходження поточних біологічних активів тваринництва, по кредиту – вибуття внаслідок реалізації, переведення до складу довгострокових біологічних активів тваринництва тощо.

Основними джерелами надходження поточних біологічних активів тваринництва на підприємство є:

- придбання за плату;
- безоплатне отримання;
- внесок до статутного капіталу;
- обмін на подібні та неподібна біологічні активи;
- вирощування в господарстві (у т.ч. вибраккування тварин зі складу довгострокових біологічних активів тваринництва).

Поточні біологічні активи тваринництва, що придбані сільськогосподарськими підприємствами оприбутковуються за первісною

вартістю. Порядок визначення первісної вартості регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [87] та залежить від каналів надходження тварин.

Всі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою на підприємство поточних біологічних активів тваринництва відносять до первісної вартості придбаних тварин.

При доставці поточних біологічних активів тваринництва власним транспортом витрати в кінці місяця підлягають розподілу між групами придбаних тварин.

Причинами списання поточних біологічних активів тваринництва з балансу підприємства внаслідок вибуття є:

- реалізація;
- безоплатна передача або передача до статутного капіталу інших сільськогосподарських підприємств;
- переведення до складу довгострокових біологічних активів тваринництва;
- падіж;
- забій у господарстві.

При вибутті поточних біологічних активів тваринництва їх оцінюють за живою масою (приростом) і плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичних витрат.

Кореспонденція рахунків з обліку руху поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведена в додатку Ж.

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» для облік надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва використовує синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи» із відкриттям субрахунку 211-2 «Молодняк тварин на вирощуванні» (додаток Я).

Аналітичний облік поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться за такими видами і групами тварин:

- велика рогата худоба молочного напрямку — основне стадо (корови та бики-плідники); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, воли, вибракувані з основного стада).

- велика рогата худоба м'ясного напрямку — основне стадо (корови, бики-плідники і телята віком до 8 місяців), худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички старше 8 місяців, корови, бики-плідники, воли, вибракувані з основного стада).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» приплід тварин оприбутковують у день його одержання на підставі Акта оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95. Приріст живої маси тварин обліковують у відомостях зважування тварин (ф. № 98) і розрахунках визначення приросту (ф. № 9 8а).

Крім того по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» складають Акти на перевезення тварин до відповідних ділень.

Синтетичний облік витрат і виходу продукції тваринництва ведеться на рахунку 232 «Тваринництво», на дебет якого записуються витрати по утриманню тварин, на кредит - вихід продукції за оцінкою протягом року за плановою собівартістю. В кінці року після складання звітної калькуляції планова собівартість одержаної продукції тваринництва коригується до фактичної собівартості. На кінець року залишок на рахунку 232 «Тваринництво» показує затрати в незавершене виробництво за окремими галузями тваринництва.

В аналітичному обліку витрати тваринництва відображаються за видами (групами) тварин (а не за видами отриманої продукції) (рис. 2.3).

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» витрати на утримання тварин і птиці обліковуються за такими статтями: витрати на оплату праці; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання необоротних активів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати.

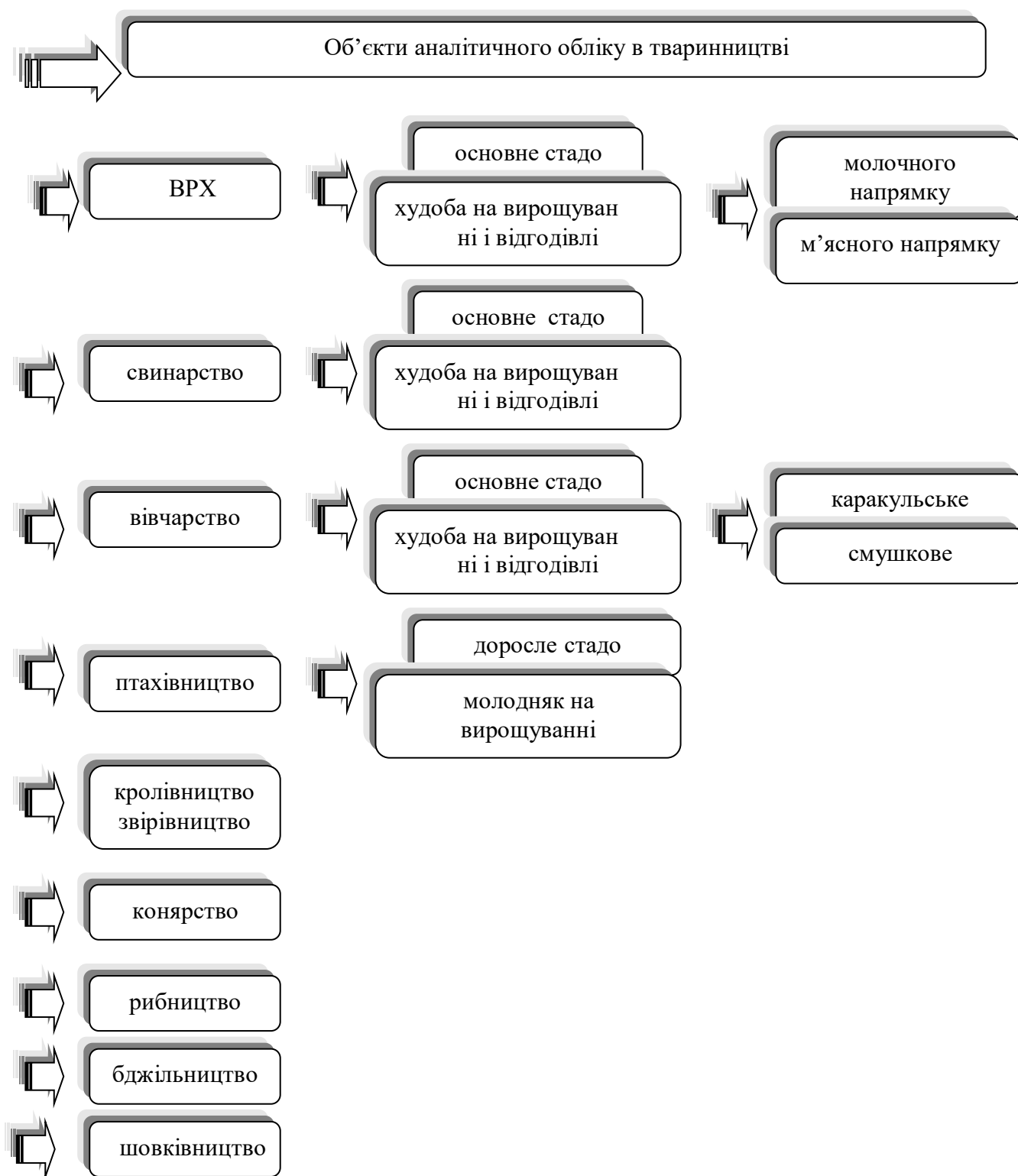


Рис. 2.3. Об'єкти аналітичного обліку витрат в тваринництві [24, с. 75]

По статті «Витрати на оплату праці» відображається заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (обслуговуванні тварин).

По статті «Корми» відображається вартість кормів власного виробництва і придбаних, витрачених для годування тварин. Корми власного виробництва звітного року списуються протягом звітного року за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до фактичної шляхом списання різниці (економії, перевитрати) на рахунок 232 «Тваринництво».

Корми власного виробництва минулих років списуються за оцінкою, яку вони мали на початок звітного року, а куповані корми - за вартістю їх придбання.

Витрати по приготуванню кормів у кормоцехах і кормокухнях списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів.

По статті «Роботи та послуги» відображається вартість послуг власного та орендованого автотранспорту, тракторного та гужового транспорту на переміщення кормів, підстилки, інших матеріалів з місць постійного зберігання до ферм, кормоцехів (кормокухонь). Сюди відноситься також вартість послуг електро-, тепло-, газопостачання, одержаних ззовні та вироблених у власному підприємстві.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» відносяться витрати по поточному ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, зайнятих на обслуговуванні даного виду або групи тварин.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» відносяться амортизаційні відрахування та витрати на утримання тваринницького приміщення, де утримується декілька видів худоби (розподіляються пропорційно зайнятій площі).

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищенаведених статей.

До складу статті «Непродуктивні витрати» включаються втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

По статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермерські та загальновиробничі витрати, до яких належать зокрема: витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування й поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням тваринництва. Загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються між окремими видами (групами) тварин пропорційно загальній сумі витрат (за винятком вартості кормів).

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та обчислення собівартості продукції тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат
та обчислення собівартості продукції тваринництва по товариству з
обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [4, с. 301-303; 20, с. 108]**

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1.	Списано корми (власні і куплені)	232	27,208	
2.	Списано ліки, підстилку для тварин	232	20	8000
3.	Вартість спецодягу і спецвзуття	232	22	
4.	Нараховано страхові платежі зі страхування тварин	232	655	
5.	Списані витрати майбутніх періодів	232	39	
6.	Оприбутковано приплід за плановою собівартістю на протязі року	211	232	1250
7.	Оприбутковано вартість молока за плановою оцінкою протягом року	272	232	1500
8.	Списано в кінці року калькуляційні різниці по молоку (до проводка)	272	232	850

Продовж. табл. 2.2

1	2	3	4	5
9.	Оприбутковано вартість побічної продукції	208,27.231	232	1340
10.	Відображено згодовані корми шляхом випасу	232	231	1000
11.	Списано загальновиробничі витрати по тваринництву	232	91	
12.	Списано вартість харчових відходів їдальні	232	235/2	
13.	Списано витрати майбутніх періодів на витрати тваринництва	232	39	
14.	Списано на витрати послуги сторонніх організацій щодо штучного осіменіння	232	63	
15.	Нараховано заробітну плату працівникам тваринництва	232	66	
16.	Нараховано премію	232	66	
17.	Відображено відрахування в резерв відпусток та надбавки за стаж роботи	232	47	
18.	Списано витрати по осіменінню тварин населення	90	232	
19.	Оприбутковано гній, внесений в ґрунт	231	232	

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» для обліку витрат та визначення собівартості продукції використовує рахунки:

- 232 «Тваринництво»;
- 901 «Собівартість реалізації»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут»;
- 947 «Інші витрати операційної діяльності».

Облік витрат виробництва у тваринництві ведуть у Журналах-ордерах №10.1 с.-г.; №10.2 с.-г. та № 10.3 с.-г. [60].

Журнал-ордер № 10.1 с.-г. використовується для відображення відомостей про виробничі запаси, МШП, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Журнал-ордер № 10.2 с.-г. призначений обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відповідних відрахувань (Єдиного соціального внеску), а також амортизаційних відрахувань та забезпечення майбутніх витрат платежів (рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 47

«Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 66 «Розрахунки з оплати працівникам»).

У Журналі-ордері № 10.3 с.-г. відображаються кредитові обороти щодо виходу продукції з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати».

Первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, бухгалтерську довідки, зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахованими за неї об'єктами обліку № 10.2.1 с.-г., відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів тощо є підставою для заповнення виробничого звіту (реєстру аналогічного обліку).

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва передбачено ведення Виробничого звіту № 10.3 а с.-г. Виробничі звіти складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналогічного обліку за відповідними статтями витрат.

Дані виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництва переносять до Зведеної відомості № 10.3 д с.-г. Виробничі звіти складають за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництва переносять до Зведеної відомості № 10.3 д с.-г. до Журнал-ордера № 10.3 с.-г.

Підсумки Зведеної відомості за деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журнал-ордера № 10.3 с.-г., а обороти з кредиту із Журнал-ордера – до Головної книги.

Оборотна відомість за рахунками витрат виробництв № 10.3 с.-г. передбачена для відображення початкового залишку, оборотів за дебетом і кредитом, залишку на кінець (початок) звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку. Оборотна відомість складається на підставі даних виробничих звітів.

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі використовують журнал-ордер № 9 с.-г., який складається з двох суміщених частин – за дебетом субрахунка 212 (відомість 9 а с.-г.) та за кредитом цього рахунка (безпосередньо журнал-ордер № 9 с.-г.). Записи в журналі-ордері та відомості виконують на підставі «Звіту про рух худоби і птиці на фермі» (ф. № 102) та доданих до нього первинних документів. Записи здійснюють у розрізі статевих вікових груп окремо по кожній матеріально-відповідальній особі (фермі). На підставі цих записів щомісяця складають Оборотну відомість аналітичного обліку за субрахунком 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Систематично послідовність відображення в обліку операцій поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» показано на рис.2.4.

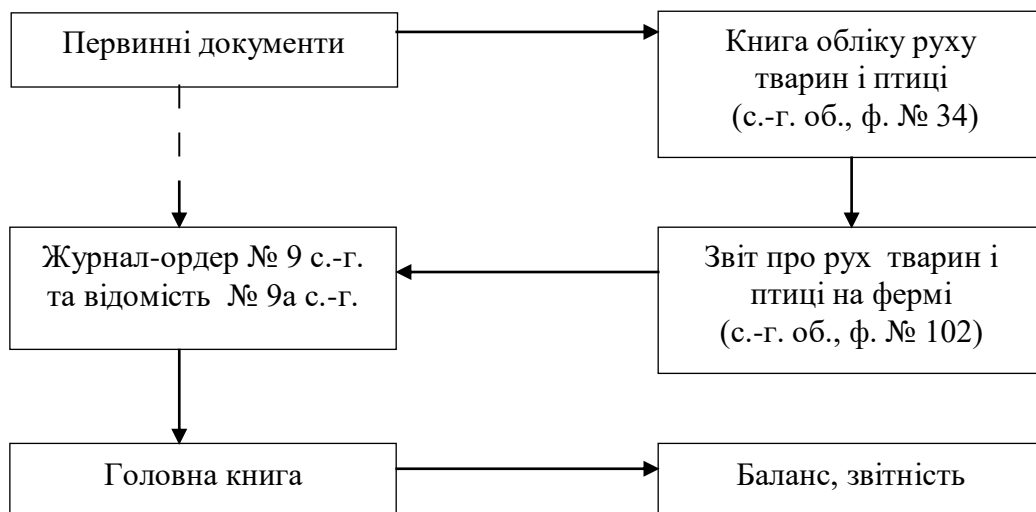


Рис 2.4. Послідовність облікових записів господарських операцій з обліку поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» [2, с. 79]

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» за кожне півріччя складає Оборотну відомість сумового обліку.

Аналітичний облік поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться в журналах довільної форми:

- Відомість руху молодняка тварин і тварин на відгодівлі;
- Журнал-ордер № 9 по групі телят поточного року.

При застосуванні комп'ютерної форми обліку основними регістрами з обліку руху тварин можуть бути відомості (машинограми):

- оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально відповідальних особах);
- оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогосподарському підприємству);
- відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та інше.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід) розглядаються як сільськогосподарська продукція і обліковуються на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [73] та Методичних рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [63] узагальнення інформації щодо поточних біологічних активів тваринництва наводиться в Балансі (Звіті про фінансовий стан підприємства). Поточні біологічні активи тваринництва відображаються у складі оборотних активів по статті «Поточні біологічні активи». Так, у статті «Поточні біологічні активи» (рядок 1110) відображається вартість поточних біологічних активів тваринництва (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі, птиця, звірі, кролики, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації, молодняк тварин на вирощуванні і відгодівлі) в оцінці за справедливою або первісною вартістю.

У Примітках до фінансової звітності поточні біологічні активи тваринництва наводяться за такими групами:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;

- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі).

- інші поточні біологічні активи.

Також наводиться інформація про:

- вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року;

- обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні.

Отже, правильно організований бухгалтерський облік повинен мати таку систему рахунків, яка б достатньою мірою відображала і характеризувала всю господарську діяльність з вимушеною конкретизацією.

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» облік поточних біологічних активів тваринництва ведеться належним чином та відповідно до вимог чинного законодавства. Інформація щодо поточних біологічних активів належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності.

2.3. Особливості калькулювання собівартості продукції тваринництва

Для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики сільськогосподарські підприємства визначають собівартість продукції (робіт послуг).

В плануванні і бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) тваринництва складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була

реалізована впродовж звітнього періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції тваринництва включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції.

Впродовж року одержана продукція тваринництва обліковується за їх плановою собівартістю, яка наприкінці року доводиться до фактичної.

Розрахунок фактичної собівартості приплоду по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» наведено в додатку К.

Методика обчислення собівартості продукції тваринництва залежить від тих основних ознак, які властиві біологічній природі цієї галузі господарства. Кожен вид тварин дає кілька видів продукції: молочне стадо великої рогатої худоби – молоко і приплід, бджільництво – мед, віск, рої.

Отже, важливо правильно розподілити витрати між окремими видами супутньої продукції.

У тваринництві калькуюють основну продукцію: молоко, приріст живої ваги, яйця, вовну тощо.

Побічну продукцію тваринництва не калькуюють.

Перелік об'єктів калькулювання продукції та калькуляційних одиниць сільськогосподарського виробництва у тваринництві наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення
собівартості продукції тваринництва [75]**

Об'єкти планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця виміру
1	2	3
1. Свиначство		
Основне стадо (у тому числі поросята до відлучення)	Поросята відлучені	1 голова
	Приріст живої маси	1 центнер
Свині на вирощуванні	Приріст живої маси, жива маса	1 центнер
Відгодівля свиней		
2. Вівчарство (козівництво), роздільно-тонкорунне, напівтонкорунне, напівгрубошерстне, грубошерстне		

Продовж. табл. 2.3

1	2	3
Основне стадо овець (у тому числі з ягнятами до відлучення)	Ягнята на час відлучення	1 голова
	Вовна, пух, молоко	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, вовни	1 центнер
3. Вівчарство каракульське і смушкове		
Основне стадо овець (у тому числі з ягнятами до відлучення)	Ягнята на час відлучення	1 голова
	Вовна, пух, молоко	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, вовни	1 центнер
4. Птахівництво		
Доросле стадо	Яйця	1 тис. шт..
Молоняк на вирощуванні	Приріст живої маси	1 центнер
5. Інкубація		
Інкубація яєць	Добовий молодняк	1 тис. голів
6. Конярство		
Основне стадо	Приплід	1 голова
	Молоко	1 центнер
	Робота коней	1 роб. День
Молоняк на вирощуванні	Приріст	1 кормо-день
7. Кролівництво		
Основне стадо	Діловий молодняк	1 голова
Молодняк різного віку	Приріст живої маси	1 центнер
	Приріст	1 тис. кормо-днів
8. Рибництво, бджільництво, шовківництво, штучне осіменіння тварин і птиці		
Бджільництво (розплідне, медове, запилювально-медове, запилювальне)	Неплідна матка, матка плідна, пакети з бджолами (рої), рій, соторамка	1 штука
	прополіс	1 кілограм
	Яд бджолиний (сирець), пилок, маточне молочко	1 грам
	Запилення культур	1 гектар
Рибництво	Мальки	1 тис. штук
	Цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, риба	1 центнер
Шовківництво	Кокони тутового шовкопряду, грена	1 кілограм

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну групу тварин.

Фактична собівартість продукції в сільськогосподарському підприємстві розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості одного центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, наприкінці року не змінюється.

У молочному скотарстві розраховується собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості одного центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси за цією групою.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за середньо реалізаційними цінами та вартість гною (методика викладена вище).

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю і ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналітичного рахунка «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напрямку». Собівартість 1 ц приросту живої маси за даною групою тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунка, за вирахуванням побічної продукції і доходів від пункту штучного осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням маси молодняку цієї групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи. Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих). Собівартість 1 ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості

на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець року.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і по молодняку великої рогатої худоби молочного напрямку.

Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на дорощуванні і відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній). Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік з утримання основного стада (крім вартості побічної продукції") на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні. Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат по основному стаду за поточний рік на живу масу відлучених поросят, утім числі загинув. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні і відгодівлі) визначають діленням витрат за відповідною групою на кількість приросту.

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свинарства розраховують загальною за галуззю і кожною технологічною групою, а в неспеціалізованих - тільки загальною за галуззю. Загальною за галуззю собівартість валового приросту живої маси свиней, включаючи живу масу приплоду при народженні (утім числі загинув), обчислюють за витратами за всіма об'єктами обліку.

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць основного стада птиці та 1 центнер приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності - за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення і оцінки слід планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, піднесених на одержану продукцію, необхідно до вартості незавершеною виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначається собівартість голови діловою добового молодняку птиці.

Для визначення собівартості ділового приплоду, якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість не відлученого молодняку, його вартість (на рівні 50 відсотків планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначається відповідно до методики визначення собівартості приросту маси та живої маси молодняку великої рогатої худоби.

У звіриництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що

залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється, виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Собівартість ділового виходу молодняку звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визнається на основі балансової вартості і молодняку на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються, виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості корма-днів.

Собівартості окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за вартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за реалізаційними цінами. Собівартість 1-го кілограми бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним із певних етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури.

У разі використання більшої кількості бджолосімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Отже, калькулювання собівартості продукції тваринництва з позиції обліку, планування і контролю має стратегічне значення для забезпечення

конкурентоспроможності продукції тваринництва, що є одним із важливих чинників економічного виживання сільськогосподарських підприємств

2.4. Напрями удосконалення обліку поточних біологічних активів

Перехід України до ринкових відносин у сфері економіки вимагає адекватного інформаційного забезпечення для ефективного управління обмеженими ресурсами, якими володіє підприємство.

Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [93] активізувалася робота з упровадження управлінського обліку в практику підприємств.

Управлінський облік створювався на основі виробничого обліку як складової частини бухгалтерського обліку підприємства для посилення впливу облікових даних та систематичне зниження собівартості виробленої продукції, як чинника посилення конкурентоспроможності підприємства.

Для вдосконалення управлінського обліку на підприємствах сільського господарства, зокрема товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», необхідно вирішити такі проблеми:

- у визначенні управлінського обліку доцільно більш точно вказати його призначення, а саме: «управлінський облік являє собою частину бухгалтерського обліку, що ґрунтується на обліку виробничих витрат і калькулюванні собівартості виробленої продукції. Він доповнюється плануванням витрат та собівартості продукції, їх аналізом і розробкою проектів рішень щодо управління витратами підприємства»;

- основним завданням управлінського обліку підприємства є виявлення резервів систематичного зниження собівартості виробленої сільськогосподарської продукції на основі створення підсистеми управління витратами підприємства;

- виконання основного завдання управлінського обліку супроводжується

завдань: забезпечення достовірних даних розділу «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» ;

- калькулювання повної собівартості виробленої сільськогосподарської продукції тваринництва;
- виявлення витрат за центрами відповідальності в порівнянні з плановими завданнями;
- визначення розрахункової перемінної частини собівартості в цілому і за виробами для проведення аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва і прибутку;
- організація обліку витрат і собівартості на основі принципів нормального обліку виробництва;
- забезпечення точності даних обліку собівартості продукції тваринництва.

Організація управлінського обліку є внутрішньою справою самої організації. На відміну від фінансового обліку, ведення управлінського обліку не є обов'язковим для підприємства. Система управлінського обліку слугує лише інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її ведення керівник організації ухвалює виходячи з того як він оцінює витрати і вигоди від її функціонування. Внутрішньогосподарський облік є ефективним, якщо він дає змогу полегшити досягнення цілей підприємства з найменшими витратами на організацію та функціонування самого обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [93] надає право підприємствам визначати форму обліку, порядок і спосіб реєстрації, узагальнення та аналізу інформації, звітності та контролю господарських операцій, свою облікову політику, затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Процес організації управлінського обліку на практиці має бути поступовим, взаємопов'язаним та обґрунтованим.

Управлінський облік є не тільки системою збору, реєстрації та узагальнення інформації, це - система управління підприємством.

На нашу думку, управлінський облік сьогодні – самостійний вид обліку, в основі якого - результати внутрішньогосподарського обліку, відповідним чином доповнені та інтерпретовані для потреб менеджменту оперативного та стратегічного управління.

На організацію управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах впливають:

- зовнішні фактори – рівень розвитку галузі, умови діяльності сільськогосподарського підприємства, кліматичні умови, ринкова кон'юнктура, ціноутворення тощо;

- внутрішні фактори – організаційна структура сільськогосподарського підприємства, кількість центрів господарської відповідальності, розподіл обов'язків і відповідальності, професіоналізм працівників, мотивація праці тощо.

Побудова управлінського обліку на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має передусім бути спрямована на потреби управління інформацією і забезпечувати облік і контроль витрат за об'єктами обліку поточних біологічних активів тваринництва.

З метою забезпечення більшої оперативності та аналітичності управлінської інформації в товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» доцільно в складі бухгалтерської служби виділити службу управлінського обліку. Робота служби має ґрунтуватися на принципах колегіальності, компетентності, самостійності і відповідати Положенню про відділ управлінського обліку, на основі якого слід складати посадові інструкції працівників відділу.

Специфіка управлінського обліку потребує глибоких спеціальних знань обліку, аналізу, контролю, планування, управління, права, тому до впровадження управлінського обліку на підприємстві потрібно залучати висококваліфікованих спеціалістів.

Із запровадженням в Україні міжнародного досвіду одним із важливих моментів є використання на підприємствах всіх форм власності комп'ютерних технологій.

На даний час існує досить багато програм, які дозволяють автоматизувати якусь конкретну ділянку обліку або весь комплекс облікових робіт. Проте з всього переліку слід визначити програмні продукти фірми «1С», які фактично стали сьогодні вже стандартом в сфері комп'ютеризації бухгалтерського обліку.

Для автоматизації обліку поточних біологічних активів тваринництва в товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» пропонується використовувати спеціалізовану конфігурацію «АгроКомплекс», яка пристосована для сільського господарства і не потребує яких-небудь спеціальних змін.

Особливості роботи з конфігурацією «АгроКомплекс» при обліку поточних біологічних активів тваринництва [102]:

1. Передача матеріалів у виробництво:

Операція проводиться при передачі у виробництво матеріалів (продукції тваринництва), раніше оприбуткованих на склад. При цьому матеріали списуються з зазначеного місця збереження і відносяться на витрати зазначеного підрозділу і виробничого процесу.

Документ: «Передача запасів у виробництво» (меню «Документи» - «Виробництво» - «Передача запасів у виробництво»).

Операція документа: «Передача матеріалів у виробництво».

Особливості заповнення полів документів:

У шапці документа необхідно вказати період у якому фіксуються витрати виробництва (за замовчуванням – рік, у якому проводиться документ), а також місця збереження і відповідальних осіб, відкілья списуються і куди передаються матеріали. Необхідно вказати, також, вид виробничого процесу, у якому будуть використані матеріали і вид витрат виробництва.

У табличній частині вказуються найменування ТМЦ (з довідника «Запаси») і їхня кількість. Інші графи табличної частини заповнюються

автоматично. Списання запасів здійснюється за ціною обліку. При необхідності вид ціни може бути змінена (Закладка «Додатково»).

2. Випуск готової продукції тваринництва на склад:

Операція проводиться при передачі готової продукції тваринництва на склад.

Документ: «Випуск готової продукції» (меню «Документ», «Виробництво» - «Випуск готової продукції»).

Операція документа: «Випуск продукції на склад».

Особливості заповнення полів документа:

У шапці документа необхідно заповнити зведення про випущену продукцію – найменування, кількість, одиницю виміру і собівартість. При виборі найменування поле «Собівартість» автоматично заповнюється ціною, зазначена в довіднику «Запаси» (вид ціни – вид ціни обліку в довіднику).

При необхідності собівартість може бути розрахована на підставі калькуляції по статтях витрат (закладка «Калькуляція витрат»).

Указуються також параметри виробничого процесу, у якому випущена продукція і місце збереження, у яке вона прибуткується.

3. Випуск готової продукції тваринництва з передачею у виробництво:

Операція проводиться при передачі виготовленої продукції тваринництва відразу в інший виробничих процес.

Документ: «Випуск готової продукції» (меню «Документ», «Виробництво» - «Випуск готової продукції»).

Операція документа: «Випуск продукції у виробництво».

Особливості заповнення полів документа:

У шапці документа необхідно заповнити зведення про випущену продукцію – найменування, кількість, одиницю виміру і собівартість. При виборі найменування поле «Собівартість» автоматично заповнюється ціною, зазначеної в довіднику «Запаси» (вид ціни – вид ціни обліку, зазначена в довіднику).

При необхідності собівартість може бути розрахована на підставі калькуляції по статтях витрат (закладка «Калькуляція витрат»).

Указуються також параметри виробничого процесу, у якому випущена продукція і параметри виробничого процесу, у який вона передається [102, с. 43]

Нині організація синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва і витрат на їх перетворення не можуть задовольнити інформаційні потреби відповідних користувачів. Для цього потрібно використовувати аналітичні рахунки, що відкриваються до синтетичних. Основою аналітичного обліку поточних біологічних активів і витрат на їхнє перетворення є номенклатура об'єктів тварин і витрат на їх утримання. На практиці при обліку поголів'я великої рогатої худоби виділяють такі групи тварин: бички на випоюванні; телички на випоюванні; телички на дорощуванні; бички на дорощуванні; тварини на відгодівлі; телиці для ремонту стада; нетелі; корови-первістки для реалізації; корови-донори ембріонів.

У статистичній звітності по тваринництву (ф. № 24) молодняк великої рогатої худоби відображають за такими статевовіковими групами: телята до 1 року; телиці від 1 до 2 років запліднені; телиці від 2 років і старші запліднені; худоба м'ясного напрямку.

Отже, групування поточних біологічних активів у бухгалтерському й статистичному обліку не збігаються [21, с. 35].

Зручнішим, на нашу думку, є групування тварин по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» за технологічною ознакою:

- молодняк великої рогатої худоби на випоюванні й дорощуванні;
- молодняк великої рогатої худоби і дорослі тварини на відгодівлі;
- ремонтний молодняк великої рогатої худоби;
- нетелі та корови-первістки до переведення їх у довгострокові біологічні активи;
- корови-донори ембріонів [21, с. 36].

При проведенні аналізу Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [56] нами встановлено, що в пункті 3.1. Методичних рекомендацій зазначено, що на окремих аналітичних рахунках мають обліковуватися поточні біологічні активи тваринництва, які оцінюються за первісною вартістю, а на окремих – за справедливою вартістю. При такому підході може статися, що в одну групу, наприклад «Тварини на відгодівлі» увійдуть тварини, оцінені за різною методикою. Це призведе до необхідності ведення індивідуального обліку приросту живої маси окремих тварин, що дуже ускладнить документальне оформлення операцій з оприбуткування приросту живої маси та подальшого обліку поголів'я [68, с. 21].

Слід звернути увагу на дослідження Дерев'янка С., Олійник Т., які [27, с. 16] зазначили, що «через відсутність впроваджених накопичувальних документів є проблема у визначенні валового приросту живої маси. При визначенні валового приросту живої маси вираховують вагу всього поголів'я молодняка та дорослих тварин на відгодівлі, які загинули». Однак, при визначенні валового приросту живої маси необхідно брати до уваги не живу масу всього падежу, а тільки прийняту за рахунок підприємства.

На собівартість приросту живої маси значно впливають втрати від падежу молодняка тварин і дорослих тварин на відгодівлі, тому що жива маса тварин, які загинули, повністю вираховується з отриманого приросту даної облікової групи, включаючи живу масу тварин, яка перейшла з попередніх років.

З метою усунення наведених недоліків пропонуємо:

- деякі разові первинні документи переробити так щоб їх можна було використовувати протягом місяця як накопичувальні, наприклад Акт на оприбуткування приплоду тварин;

- до живої маси тварин, яка залишилася на кінець звітного періоду, додавати масу тварин, які вибули у звітному періоді, загибель яких віднесена на рахунок підприємства, а з одержаного підсумку вирахувати вагу тварин, які були на початок звітного періоду, та вагу тварин, які надійшли у групу протягом звітного періоду [27, с. 16].

З початком реформування національної системи обліку відповідно до міжнародних стандартів обліку та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зокрема ПСБО 16 «Витрати», змінилися методологічні підходи до обліку витрат і, відповідно, визначення собівартості продукції (робіт, послуг) [49].

Особливого розгляду заслуговує порядок відображення в обліку витрат на придбання молодняка тварин на вирощуванні та поголів'я на відгодівлі [68]. У сільськогосподарських підприємствах України придбаних зі сторони тварин відображають на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», до їх вартості додають витрати на вирощування й відгодівлю, а списують тварин за фактичною собівартістю. У фермерських господарствах США витрати на придбання тварин для вирощування та відгодівлі розглядають як витрати ферми і включають до складу видаткової частини декларації та звіту про витрати ферми.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва відображається на окремому субрахунку 23 «Виробництво» за статтями витрат. Однак, на нашу думку, застосування ПСБО 30 «Біологічні активи» потребує певних змін, а саме в межах рахунку 23 «Виробництво» пропонуємо відкрити субрахунок: 232 «Біологічні перетворення в тваринництві» [68].

Виключенням є облік наявності та приросту тварин на вирощуванні і відгодівлі, оскільки приріст неможливо відділити від тварин. Тому такий вихід продукції відображається записом по дебету 21 «Поточні біологічні активи» та кредиту 23 «Виробництво». Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] та Методичних рекомендацій виробництво поточних біологічних активів у тваринництві (приріст тварин на вирощуванні і відгодівлі) чомусь вважається сільськогосподарською продукцією і пропонується відображати не на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Такий підхід є помилковим, оскільки приріст (привіс) неможливо відділити від тварини. Окрім того, практично

неможливо під час виходу продукції визначитися, яка з неї піде на корми, а яка на продаж, яка для інкубації тощо.

Розподіл в момент первісного визнання продукції на власне додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію є, також, теоретично необґрунтованим і на практиці лише заплутує бухгалтерський облік. Жук В.М.[29] пропонує весь вихід продукції від сільськогосподарської діяльності під час первісного визнання обліковувати по дебету рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за видами з кредиту рахунку 23 «Виробництво» (окрім приросту). Окрім того з рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» доцільно списувати в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» ту продукцію, яка визначена спеціалістами для використання на виробничі потреби в середині підприємства.

Запровадження саме такого підходу аргументовано наступним. По перше, на одному рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» буде групуватися інформація про вихід продукції від всієї сільськогосподарської діяльності. По друге, як тільки спеціалісти підприємства визначають внутрішньогосподарський напрям її використання, така продукція спишеться з рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [29, с. 34].

Проте О.О. Канцуров вважає, що «дискусійною є пропозиція щодо відображення оприбуткування додаткових біологічних активів тваринництва на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Додаткові біологічні активи тваринництва – приплід – на відміну від рослинництва, можна відразу після народження визнавати біологічним активом, оскільки вони відповідають всім критеріям визнання та процес біологічних перетворень вже триває. І такі активи необхідно відразу визнавати поточними біологічними активами з відображенням на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»» [39, с. 92].

Вважаємо за необхідне запропонувати керівництву товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» вести бухгалтерський облік приплоду на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» з відповідним

аналітичним рахунком 2111 «Приплід». Так як, приплід також можна вважати біологічним активом.

Не підтримуємо думку Михайлова М.Г. [65, с. 105], який виділяє проблемним наступне питання: «...якщо побічна продукція тваринництва – гній – іде на продаж, він обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», якщо ж використовується у власному господарстві – його слід обліковувати на рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Однак, запровадження даної методики містить не зовсім логічну послідовність. Так як, на підприємстві не завжди можливо визначити напрям використання побічної продукції. Тому, ми вважаємо, що оприбуткування побічної продукції тваринництва необхідно відразу відображати на субрахунку 208 як матеріали сільськогосподарського призначення.

Вважаємо наведені пропозиції ефективними і раціональними. В першу чергу, при проведенні змін доцільним в організації облікової роботи на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» створити службу управлінського обліку, чітко визначити посадові обов'язки працівників даної служби, розробити Положення про управлінську політику підприємства.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації обліку поточних біологічних активів, та дозволить автоматизувати робоче місце бухгалтера з обліку тваринництва, підняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Ведення обліку в автоматизованому режимі допомагає бухгалтерам зменшити обсяги паперової роботи.

В умовах економічних перетворень дані обліку поточних біологічних активів тваринництва повинні забезпечити менеджерів оперативною, аналітичною і достовірною інформацією про діяльність підприємств, відповідно до міжнародних стандартів.

Висновки за розділом 2

Організація бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва у сільськогосподарських підприємствах включає сукупність заходів щодо нагромадження, групування, систематизації та аналізу зведеної інформації про господарські операції з надходження, руху і вибуття таких активів в процесі господарської діяльності з метою прийняття обґрунтованих і вчасних управлінських рішень. Специфічні питання обліку, документообігу в тваринництві регламентовано відповідними нормативними документами.

Для організації обліку поточних біологічних активів тваринництва використовується різноманітні первинні документи.

Для обліку інформації про поточні біологічні активи тваринництва застосовуються субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»

Всі витрати, пов'язані з придбанням та доставкою на підприємство поточних біологічних активів тваринництва відносять до первісної вартості придбаних тварин. Аналітичний облік поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться за видами і групами тварин. Інформація щодо поточних біологічних активів належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності.

Калькулювання собівартості продукції тваринництва з позиції обліку, планування і контролю має стратегічне значення для забезпечення конкурентоспроможності продукції тваринництва, що є одним із важливих чинників економічного виживання сільськогосподарських підприємств

З метою забезпечення більшої оперативності на аналітичності управлінської інформації в ТОВ «ГЯДТ АГРО» доцільно в складі бухгалтерської служби виділити відділ управлінського обліку та затвердити Положення про відділ управлінського обліку, на основі якого слід складати посадові інструкції працівників відділу.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

3.1. Організація контролю поточних біологічних активів тваринництва

Контроль є складовою управління суспільним відтворенням. Держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід’ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади [55].

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від організації їх виконання.

Водночас, контроль є складовою частиною та невід’ємним елементом управління підприємством.

Контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об’єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей [80, с. 57].

Основна мета контролю полягає в тому, щоб:

- а) об’єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя;
- б) виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей.

Суть контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об’єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх

діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Щодо класифікації контролю поточних біологічних активів тваринництва залежно від часу його здійснення, його поділяють на такі види:

1) попередній – той, що передує прийняттю управлінського рішення (проведення контрольних заходів передує здійсненню операцій з фінансовими ресурсами; цей контроль спрямований передусім на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення порушення законодавства в прийнятті управлінського рішення);

2) поточний – здійснюється на стадії виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає змогу виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);

3) наступний – здійснюється після закінчення терміну виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться після закінчення операцій з фінансовими ресурсами з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства, а також виявлення прорахунків попереднього та поточного контролю).

Як попередній, так і поточний контроль поточних біологічних активів тваринництва здійснюють, в основному, керівники підприємств та їх фахівці під час виконання ними своїх функціональних обов'язків, виходячи з того, що контроль є функцією управління.

На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль поточних біологічних активів тваринництва передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього і поточного.

Але наступний контроль поточних біологічних активів тваринництва характеризується більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні і це дає можливість забезпечити всебічну та комплексну перевірку правильності,

законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Особливістю наступного контролю поточних біологічних активів тваринництва є поглиблене і кваліфіковане вивчення і дослідження всіх операцій і процесів діяльності підприємства. Наступний контроль поточних біологічних активів тваринництва у вигляді окремих перевірок і ревізій проводять створені ревізійні комісії сільськогосподарських підприємств, а також управління сільським господарством, державна фінансова інспекція, органи спеціалізованого державного контролю (державна ветеринарна інспекція, державна інспекція по заготівлях та якості продукції).

Контроль поточних біологічних активів тваринництва здійснюють органи відомчого та спеціального державного контролю: Державний комітет України по земельних ресурсах, підрозділи Міністерства аграрної політики України, зокрема радіологічна інспекція, Державна ветеринарна інспекція, Державна інспекція по заготівлі і якості продукції, Державна інспекція по нагляду за технічним станом машин і обладнання, Державна насінна інспекція і інше. Всебічну перевірку виробництва зобов'язані здійснювати головні і провідні спеціалісти управлінь сільського господарства

Основними завданнями контролю поточних біологічних активів тваринництва є:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо господарських операцій з обліку поточними біологічними активами тваринництва;
- встановлення відповідності умов утримання тварин встановленим вимогам;
- перевірка повноти й своєчасності оприбуткування поточних біологічних активів тваринництва за всіма каналами надходження, вибуття за каналами вибуття, списання падежу;
- перевірка правильності відображення господарських операцій щодо поточних біологічних активів тваринництва в бухгалтерському обліку;

- перевірка призначення матеріально відповідальних осіб за збереження закріпленого за ними поголів'я та укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність;

- встановлення дотримання строків проведення інвентаризації тварин;

- перевірка дотримання вимог щодо організації обліку тварин на місцях їх утримання;

- з'ясування правильності відображення в обліку та відповідності даних про надходження, рух і вибуття худоби в Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі первинним документам;

- відповідність обсягів витрачання кормів наявній кількості поголів'я;

- відповідність даних синтетичного, аналітичного обліку та звітності.

Об'єктами контролю є поточні біологічні активи тваринництва в розрізі груп, операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Джерелами контролю поточних біологічних активів тваринництва є:

- 1) вимоги нормативних документів, що регламентують облік поточних біологічних активів тваринництва;

- 2) наказ «Про облікову політику підприємства»;

- 3) первинні документи з обліку поточних біологічних активів тваринництва і операцій, пов'язаних з ними (Акт на оприбуткування приплоду тварин, Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів, Акт на сортування яєць в цеху інкубації (для спеціалізованих господарств), Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці, Відомість зважування тварин, Розрахунок визначення приросту, Товарно-транспортна накладна на перевезення тварин, Приймальна квитанція ПК-1, Акт на переведення тварин з групи в групу, Акт на вибуття тварин та птиці (забій, прирізка та падіж). Обліковий лист забою та падежу худоби тощо);

- 4) реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахункам:

- 21 «Поточні біологічні активи»;

- 23 «Виробництво»;

- 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 90 «Собівартість реалізації» тощо.

5) Головна книга;

6) фінансова звітність (ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), ф.5 Примітки до річної фінансової звітності);

7) відповіді на запити аудитора;

8) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки (звіти незалежних аудиторів) та інша документація, що узагальнює результати контролю;

9) договори купівлі-продажу запасів, супровідні документи тощо.

За інформаційним забезпеченням розрізняють документальний і фактичний контроль поточних біологічних активів тваринництва.

Документальний контроль поточних біологічних активів тваринництва полягає в тому, що встановлюють суть і достовірність господарської операції з обліку поточних біологічних активів тваринництва за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вони знайшли своє відображення в бухгалтерському і статистичному обліку.

Фактичний контроль полягає у звірці господарських операцій поточних біологічних активів тваринництва.

Фактичний і документальний контроль поточних біологічних активів тваринництва взаємопов'язані, а тому спільне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан поточних біологічних активів тваринництва, розробити заходи щодо усунення недоліків.

Для здійснення контролю поточних біологічних активів тваринництва застосовуються такі форми:

- перевірки додержання вимог законів, статутів, що регулюють діяльність підприємства;
- документальні ревізії (планові, позапланові, суцільні, часткові, комплексні);

- інвентаризації (суцільні або вибіркові) поточних біологічних активів тваринництва;
- перевірки додержання правил ведення бухгалтерського обліку і звітності та їх вірогідності;
- перевірки законності прийнятих управлінських рішень щодо поточних біологічних активів тваринництва.

Відносно суб'єктів господарювання у сфері агропромислового комплексу передбачена адміністративна відповідальність. Так, Законом України від 5 грудня 1996 р. «Про відповідальність підприємств, установ і організацій за порушення законодавства про ветеринарну медицину» відносно юридичних осіб (підприємств, установ, організацій) незалежно від форм власності, діяльність яких пов'язана з вирощуванням та заготівлею тварин, виробництвом, переробкою, зберіганням, транспортуванням і реалізацією тварин та іншими видами діяльності, встановлена відповідальність у вигляді штрафу за: порушення ветеринарних норм і правил, зоогігієнічних нормативів; порушення правил щодо карантину тварин або інших карантинних обмежень; переміщення через державний кордон без обов'язкового проведення ветеринарно-санітарної експертизи підконтрольних ветеринарному нагляду вантажів; реалізацію ввезених на територію України продуктів та сировини тваринного походження, кормів для тварин, які не пройшли в Україні ветеринарно-санітарної експертизи; реалізацію на території України засобів захисту тварин, засобів ветеринарної медицини, не зареєстрованих в Україні, та ін. При цьому сплата штрафів не звільняє підприємство від усунення допущених порушень і відшкодування завданих збитків у порядку, встановленому законодавством.

Справи про ці правопорушення розглядають Державний департамент ветеринарної медицини, управління державної ветеринарної медицини АРК, областей, міст Києва та Севастополя, районів, міст.

Отже, організація контролю поточних біологічних активів тваринництва сприяє забезпеченню обґрунтованості планів, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасній їх реалізації. Вона є необхідною умовою

виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління, обґрунтування причин, що їх породжують.

3.2. Методика контролю поточних біологічних активів тваринництва

Визначальне значення в проведенні перевірок має контроль, основною перевагою якого є його оперативність. Крім того, менеджери підприємств разом із технологами, інженерами, економічною службою зобов'язані систематично стежити за дотриманням вимог технології та організації виробництва готової продукції тваринництва.

Методикою контролю поточних біологічних активів тваринництва є сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські операції з обліку поточних біологічних активів тваринництва, установи чи організації незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження вад і порушень у використанні усіх ресурсів сільськогосподарського підприємства.

Загальнонауковими прийомами визнаються аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз. Методичні ж прийоми контролю поточних біологічних активів тваринництва об'єднують у групи: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, експертиза, службове розслідування, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи), документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання), узагальнення і реалізація результатів контролю (групування вад, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад

вад в акті комплексної ревізії, ухвалення рішень за результатами ревізій, контроль за виконанням ухвалених рішень).

Перевірку поточних біологічних активів на сільськогосподарським підприємствам, у тому числі і на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» пропонуємо здійснювати у такій послідовності:

- інвентаризація поголів'я худоби;
- дотримання зооветеринарних заходів і вимог, технології й правил виконання робіт;
- документальна перевірка операцій з руху тварин, перевірка стану обліку та звітності.

Інвентаризація поточних біологічних активів.

Частота проведення інвентаризації, об'єкти інвентаризації та строки проведення інвентаризації поточних біологічних активів наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Частота проведення інвентаризації, об'єкти інвентаризації та строки проведення інвентаризації поточних біологічних активів [4]

№ п/п	Частота проведення інвентаризації	Об'єкти інвентаризації	Строк проведення інвентаризації
1.	Щокварталу	Дорослі продуктивні тварини, робоча худоба, молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиця, кролі, звірі, піддослідні тварини	На 1 квітня, На 1 липня, На 1 вересня, Перед складанням річних звітів на 31 грудня
2.	Двічі на рік	Бджолосім'ї та кормові запаси меду у вуликах	Весною та восени
3.	Раз на рік	Яйця птиці в інкубаторах	На 1 січня
4.	Раз на рік	Незавершене виробництво в рибництві	На дату вилову

На початку контрольної перевірки здійснюють інвентаризацію поголів'я, огляд тваринницьких приміщень, дворів та інших комунікацій. При цьому з'ясовують не лише фактичну наявність поголів'я, а й своєчасність переведення ремонтного молодняку в основне стадо, інших тварин у старші вікові групи, оприбуткування приплоду тощо. Тому інвентаризацію тварин як один із

найефективніших прийомів контролю слід проводити систематично протягом року, практикуючи як повні, так і часткові контрольні перевірки. Інвентаризацію тварин здійснюють за статево-віковими групами відповідно до назви аналітичних рахунків, відкритих до синтетичного рахунку 21 «Поточні біологічні активи». При виявленні тварин без інвентарного номера необхідно встановити, кому вони належать, оскільки трапляються факти утримання на фермах власних тварин деяких працівників і посадових осіб. Завідуючі фермами чи інші посадові особи повинні дати письмові пояснення з приводу утримання таких тварин у фермському стаді. Дані обліку про наявність поголів'я беруть із Звіту про рух худоби та птиці, який складають до проведення переліку тварин, або з Книги руху худоби і птиці на фермі з урахуванням документів, не зареєстрованих у цій Книзі на день перевірки. Якщо інвентаризацію проводять у строки, близькі до звітного періоду, можна використовувати дані статистичної звітності (ф. № 24). В усіх випадках потрібно зробити звірку з аналітичним обліком до рахунку 21 «Поточні біологічні активи» у Журналі-ордері 8 с.-г. з урахуванням первинних документів, які ще не проведені в бухгалтерському обліку.

Порівнюючи фактичне поголів'я із даними обліку, виявляють лишки чи нестачу тварин; про причини цього матеріально-відповідальні особи повинні дати письмові пояснення. Крім того, проводять глибоку документальну перевірку руху тварин для виявлення причин лишків чи нестач

Контрольна комісія (група) повинна перевірити, чи правильно відображені в обліку виявлені нестачі тварин, чи віднесено на винних осіб нарахування для відшкодування матеріального збитку відповідно до наказу (рішення) адміністрації підприємства, чи оприбутковані виявлені лишки тварин

Важливе значення має перевірка умов утримання і догляду за тваринами, дотримання технології виробництва продукції тваринництва. Оглядаючи ферми, члени контрольної групи виявляють забезпеченість тварин приміщеннями, засобами механізації та іншим обладнанням, їх справність і рівень використання, наявність вигульних майданчиків, родильних відділень

тощо. Одночасно перевіряють дотримання необхідних параметрів мікроклімату в тваринницьких приміщеннях (температура і вологість повітря, освітлення та ін.), оскільки від цього значною мірою залежать стан здоров'я тварин, їх продуктивність, якість продукції; раціони і правильність годівлі, своєчасність бонітування й вибракування тварин, осіменіння (парування), переведення із групи в групу; організацію робіт по одержанню приплоду і догляду за ним; забезпечення активного моціону відповідних груп і видів тварин; дотримання способів утримання худоби та птиці. Узгодження здійснення технологічного й економічного контролю підвищує його ефективність

Перед початком роботи інвентаризаційна комісія має вжити заходів, аби на час проведення інвентаризації ніхто не міг безконтрольно виводити тварин із приміщень чи заводити до них. Також треба одержати останні на момент інвентаризації Звіти про рух тварин.

Перерахунок тварин проводять у приміщеннях чи літніх таборах, де їх утримують, на вигульних ділянках. Перерахунок великої рогатої худоби на безприв'язному утриманні проводять, переганяючи їх з одного місця на інше. Прохід для перегону повинен бути таким, щоб через нього проходила одна тварина.

Свиней перелічують, коли тварини перебувають у спокійному стані після годівлі в кожному станку окремо.

Перерахунок овець проводять за допомогою збитого з дощок станка для проходу однієї вівці, через який проганяють усе поголів'я.

Перелік птиці в клітках роблять прямим перерахунком. При утриманні птиці груповим методом перерахунок проводять, пропускаючи птицю через вузьку щілину або відловлюючи й переносючи в окреме приміщення

Результати перерахунку записують в Інвентаризаційні описи робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей ф. № Інв.-8 с.-г.

Щодо дорослої робочої і продуктивної худоби в описах фіксують: номер, кличку, породу, вгодованість, рік народження, живу масу та балансову вартість тварин. Свиней (кнурів і маток) та особливо цінні породи овець й інших тварин

відображають в описі індивідуально. Інші тварини основного стада, яких обліковують груповим методом, опиняться в описі за статеві-віковими групами (указують кількість голів і живу масу кожної статеві-вікової групи (окрім коней, верблюдів, ослів, оленів і собак)).

На кожен вид тварин (великої рогатої худоби, свині, вівці, коні тощо) в інвентаризаційних описах виділяють окремий розділ. Групуєть інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально відповідальних осіб.

Молодняк великої рогатої худоби, коней заносять в інвентаризаційні описи індивідуально з інвентарними номерами, кличками, породами й іншими даними.

Молодняк свиней, овець, кіз, птиці та інші види тварин, яких обліковують груповим методом, включають до інвентаризаційних описів за статеві-віковими групами та рахунками аналітичного обліку із зазначенням кількості голів і живої маси кожної групи тварин.

Тварин, які не мають інвентарних номерів або з повторюваними номерами, а також з номерами, що не належать підприємству, під час інвентаризації відводять в окреме приміщення для встановлення їхньої належності та складають щодо них окремий інвентарний опис.

Інвентаризацію бджолосімей і кормових залишків меду у вуликах проводять весною, коли температура повітря не нижче $+15^{\circ}\text{C}$ (в тіні), і восени після закінчення збору нектару бджолиними сім'ями. При огляді бджолиних сімей встановлюють номер вулика, кількість рамок меду силу сім'ї.

Запаси меду в сім'ях визначають зважуванням сотів або по зайнятій медом площі сотів, а силу бджолиної сім'ї — за кількістю рамок, зайнятих бджолами, у перерахунку на повну рамку. Слабі й хворі бджолосім'ї вибраковують.

Незавершене виробництво тваринництва інвентаризують за нього видами в розрізі виробничих підрозділів і матеріально відповідальних осіб.

Вартість незавершеного виробництва з інкубації яєць визначають в такій послідовності:

- підраховують кількість яєць, що залишилися на кінець року в інкубації за їхніми видами (курей, качок, гусей, індичок і т. д.);
- встановлюють дату закладання перехідної партії яєць на інкубацію та кількість днів інкубації в поточному році;
- вартість незавершеного виробництва визначають, помноживши планову собівартість 1 дня інкубації (за видами яєць) на кількість закладених яєць і фактичний період інкубації в поточному році

Планову собівартість 1 дня інкубації обчислюють діленням справедливої вартості добового курчати на тривалість інкубації.

Перевірка оприбуткування приплоду та приросту живої маси.

Контролери ретельно перевіряють дані обліку і звітності про вихідне поголів'я, його надходження та вибуття. Повноту й своєчасність оприбуткування худоби і птиці перевіряють за всіма каналами надходження: одержання приплоду від власного маточного поголів'я, купівля тварин у спеціалізованих, племінних та інших підприємствах, а також у населення. Для виявлення повноти й своєчасності оприбуткування приплоду проводять його контрольні інвентаризації у період масового отелення, опоросів, окотів маток, а також зустрічні перевірки документів

При документальній перевірці зіставляють акти на оприбуткування приплоду із записами у Книгах обліку руху худоби, Звітами про рух худоби і птиці, Журналом-ордером № 8 с.-г. та відомістю. Результативним прийомом є порівняння даних бухгалтерського обліку про оприбуткування приплоду із даними зоотехнічного обліку, книгами (журналами) осіменіння (парування) тварин, журналами реєстрації приплоду і вирощування молодняку великої рогатої худоби, книгами обліку опоросів і приплоду свиней, заключними відомостями про результати окотів овець, картками племінних маток тощо. Крім того порівнюють дані актів, звітності, аналітичного обліку про приплід із розрахунками нарахування оплати праці тваринникам за одержання приплоду, відомостями витрати кормів, статистичною звітністю (ф. № 24). Доцільно також зіставляти кількість голів приплоду великої рогатої худоби за певний

період із поголів'ям дійних корів, (за винятком ялових) по Журналах обліку надою молока. Результати оформляють контрольно-аналітичними таблицями.

Детальний аналіз руху одержаного приплоду за інвентарними номерами, чітка організація зустрічної перевірки документів, реєстрів і звітності бухгалтерського, зоотехнічного та оперативно-статистичного обліку дають змогу виявити факти не оприбуткованого молодняку з метою приховування його загибелі або привласнення.

Своєчасність і повноту оприбуткування тварин, закуплених у різних підприємствах, перевіряють зіставленням рахунків-фактур, приймальних актів, договорів, товарно-транспортних накладних, племінних і ветеринарних свідоцтв із Звітами про рух худоби і птиці, записами у Журналі-ордері № 8 с.-г. та відомості, книгах зоотехнічного обліку, а також документами в яких оформлені наступні операції по зважуванню, годівлі й переміщенню закуплених тварин. Одночасно встановлюють законність і доцільність їх купівлі. При цьому перевіряють наявність планів формування стада, рознарядок-замовлень, договорів, забезпеченість кормами; вивчають продуктивність куплених тварин, вік маточного поголів'я, обґрунтованість цін за договорами.

При контрольній перевірці оприбуткування приросту живої маси тварин, насамперед, з'ясовують порядок зважування худоби (в які строки зважують, суцільним чи вибірковим способом, чи зважують тварин при їх надходженні та вибутті). Детально вивчають відомості зважування тварин, правильність оформлення документів (наявність необхідних підписів, повнота заповнення інших реквізитів, правильність підсумків і розрахунків приросту живої маси однієї голови), звертають увагу на підчистки, виправлення.

При індивідуальному зважуванні великої рогатої худоби із зазначенням інвентарного номера доцільно зіставляти живу масу тварин у відомостях зважування за кілька місяців. Про факти приписок приросту живої маси свідчитиме нереальна маса однієї голови в середньому по відповідній віковій групі.

Необхідно провести також наскрізну перевірку бухгалтерських документів: відомостей зважування, розрахунків визначення приросту живої маси, Звітів про рух худоби і птиці на фермі, Журналу-ордера № 8 с.-г. та відомості; зіставити ці дані із записами у журналах зоотехнічного обліку, статистичною звітністю, а також із розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва за приріст живої маси. Доцільно практикувати контрольні зважування тварин. При виявленні розбіжностей в записах у різних документах та реєстрах слід взяти письмові пояснення у відповідних осіб й додати їх до акту ревізії.

Перевірка операцій з надходження тварин.

Правильність оприбуткування тварин, закуплених у населення перевіряють на підставі приймально-розрахункових відомостей на велику рогату худобу прийняту від населення для наступного продажу державі, зіставленням їх із відомостями зважування тварин, звітами про рух худоби і птиці, відомостями витрати кормів, аналітичним обліком, платіжними документами.

Кожну операцію по переведенню тварин вивчають з урахуванням дотримання зоотехнічних вимог формування стада та нормального його відтворення відповідно до планів виробництва продукції тваринництва. Систематичному контролю підлягають строки переведення тварин з однієї статево-вікової групи в іншу. Найчастіше порушуються строки переведення ремонтного молодняку в основне стадо з метою штучного завищення продуктивності тварин. Для виявлення фактів перетримки молодих маток у стаді молодняку зіставляють дату в актах на переведення їх в основне стадо з датою в актах на оприбуткування приплоду, а також із записами в журналах і книгах зоотехнічного обліку (журналами осіменіння, паруваль, реєстрації приплоду тощо), статистичною звітністю, розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва.

Перевірка операцій із списання падежу та іншого вибуття.

При контрольній перевірці операцій з обліку падежу тварин, спочатку виявляють їх реальність. Для цього детально вивчають Акти на вибуття худоби і птиці (ф. № 100), повноту заповнення реквізитів, наявність підписів відповідальних осіб. Зустрічною перевіркою зіставляють дані Актів на вибуття тварин з даними Книги обліку руху худоби і птиці, Звітами про рух худоби і птиці, регістрів аналітичного обліку (Журнал-ордер 8 с.-г., Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва 8.2с.-г.), формою звітності № 24, а також із Журналами для реєстрації хворих тварин, ветеринарною звітністю, протоколами чи актами розтину трупів. За Журналом реєстрації хворих тварин перевіряють, яке проводилося лікування та причини падежу. Зіставлення живої маси по акту і відомістю останнього зважування перевіряють, чи не знижена маса падежу, особливо коли він стався з вини матеріально-відповідальної особи, яка повинна відшкодовувати матеріальний збиток. Акти на вибуття тварин, які мають інвентарні номери, вибірково доцільно зіставляти з актами на оприбуткування приплоду. Так можна виявити факти падежу не оприбуткованого молодняку. Доцільно чисельність голів падежу порівнювати з кількістю оприбуткованих шкур за відповідний період. При такому зіставленні також можна встановити факти приховування падежу і недооприбуткування приплоду тварин.

Надалі члени контрольної групи підраховують загальну кількість падежу та його вартість, тобто визначають суму втрат підприємства, з'ясовують причину падежу, виявляють, осіб, винних у загибелі тварин, і ставлять вимоги про відшкодування ними матеріального збитку. Одночасно члени контрольної групи перевіряють повноту страхових відшкодувань при падежу і загибелі худоби та птиці через стихійні лиха й інфекційні захворювання.

Особливу увагу звертають на випадки забою тварин малою живою масою: наприклад, молодняку великої рогатої худоби масою до 50, свиней – до 20-25 кг. Правильність оприбуткування виходу м'яса від забою тварин визначають зіставленням даних у накладних з нормами його виходу відповідно до категорії вгодованості. У багатьох підприємствах при забої не

оприбутковуюють субпродукти. Перевіряючий повинен вимагати їх повного оприбуткування відповідно до норми і використання за призначенням. Крім того, по можливості, перевіряючий встановлює реальність даних про живу масу тварин, вказану в актах, оскільки нерідко масу забитих тварин занижують. Якщо проводять індивідуальне зважування тварин, то їх живу масу можна встановити за Відомістю зважування тварин (ф. № 98) за даними останнього зважування. При груповому зважуванні можна орієнтуватися на середню масу по групі тварин, з якої їх відбирали для забою. Слід звернути увагу на причини забою. Крім того, доцільно проводити контрольні забої тварин.

Однією із важливих процедур контролю поточних біологічних активів тваринництва є узагальнення і систематизація його результатів. Зокрема, складаються відомості вибіркової інвентаризації, порівняльні відомості за результатами інвентаризації, акти інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва.

Результати контролю поточних біологічних активів тваринництва можуть оформлятися групувальними відомостями виявлених під час перевірки недоліків. Відповідно до структури Звіту за результатами контрольної перевірки фінансово-господарської діяльності у групувальній відомості виявлених недоліків і порушень для кожного розділу Звіту відводиться декілька сторінок, на яких перевіряючий відображає згруповані за однорідними ознаками недоліки і порушення.

На основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт за результатами контрольної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства.

Звіт за результатами контрольної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств складається із вступної частини і результативної.

У вступній частині вказують найменування і підпорядкованість підприємства, склад контрольної групи, на основі якого документа проведена перевірка, за який період, прізвище та ініціали керівників підприємства, головного бухгалтера і час їх роботи, які ділянки діяльності підприємства

піддавались суцільній перевірці і які – вибірковій, об'єм і перелік питань, які підлягали перевірці тощо.

У результативній частині розкривається зміст порушень і недоліків у роботі підприємства і його окремих ділянок.

Згруповані за видами найбільш істотні порушення законності і доцільності господарських операцій і факти зловживань записують в Звіт ґрунтовно, точно й об'єктивно.

Неістотні порушення заносять в Звіт у стислій формі, і за ними на місцях приймаються міри щодо усунення.

Типові порушення, що можуть бути виявленні під час контролю поточних біологічних активів тваринництва наведено на рис. 3.1.

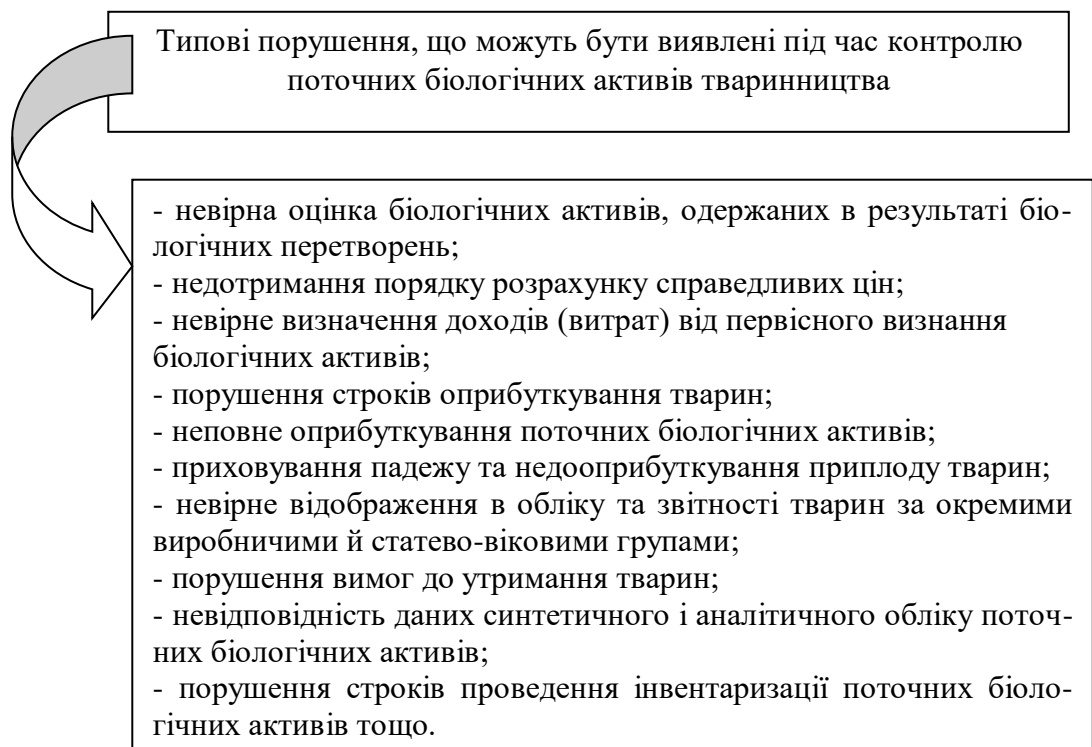


Рис. 3.1. Типові порушення, що можуть бути виявленні під час контролю поточних біологічних активів тваринництва
[авторське узагальнення]

Кожне порушення, записане в Звіті, обґрунтовують посиланнями на документи і бухгалтерські записи та підтверджують відомостями порушень, актами, розрахунками, завіреними копіями, поясненнями посадових осіб. За кожним випадком порушень, відображеним в Звіті, дають документально обґрунтовані, чіткі й влучні відповіді на такі питання: ким і що порушено (сутність, зміст порушення чи зловживання); як порушено (способи, шляхи відхилення від встановлених правил чи законів); чим викликане порушення (причини, умови, мета) та які наслідки їх (розміри нанесеного збитку).

В Звіті повинні включатись тільки перевірені дані і факти, які витікають із документів і матеріалів підприємства, що перевіряється, із зустрічних перевірок і перевірок фактичного змісту операцій, контрольних обмірів виконаних робіт, інвентаризацій та із заключень спеціальних експертиз і перевірок тощо.

Не допускається включення в Звіт особистих поглядів, думок, суб'єктивної оцінки дій керівних і посадових осіб.

Звіт підписує керівник контрольної групи, керівник і головний бухгалтер підприємства, що перевіряється. При наявності заперечень чи зауважень до Звіту керівник і головний бухгалтер та інші особи, що підписують його, роблять про це застереження і не пізніше п'яти днів з дня підписання подають письмові пояснення. Пояснення чи заперечення повинні бути детально перевірені членами контрольної групи, а за ними подані мотивовані письмові заключення.

У тих випадках, коли на окремих об'єктах, що контролюються, у філіалах, а також окремих ділянках підприємства складені проміжні Звіти, то вони підписуються перевіряючими і посадовими особами цих об'єктів, що відповідають за господарські операції.

Крім керівника і головного бухгалтера підприємства, письмові пояснення дають також інші посадові чи матеріально відповідальні особи, які винні в порушеннях, зловживаннях, крадіжках, виявлених у ході перевірки.

За результатами проведеної перевірки контрольні органи оформлюють рішення про застосування фінансових санкцій і накладання адміністративних стягнень відповідно до чинного законодавства. Це рішення вручається під розписку керівнику підприємства. При невиконанні його у триденний термін контрольний орган оформлює документи на безспірне стягнення грошових коштів.

Одним із важливих етапів контролю є розробка заходів, направлених на усунення недоліків у роботі підприємства та організація контролю за виконанням прийнятих рішень.

Керівники підприємств зобов'язані у встановлений термін представити звіти про результати здійснених ними заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків, про що в журналі обліку проведених контрольних перевірок робиться відмітка.

Якщо вжитими заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, перевіряючий готує і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольному органу направляє керівництву підприємства або його вищій організації вимоги щодо усунення виявлених порушень та вжиття заходів щодо повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

При виявленні істотних порушень, розкрадань, інших зловживань матеріали контрольної перевірки передаються правоохоронним органам. Одночасно порушується питання про звільнення від обійманих посад винних у цьому осіб.

Отже, за результатами контрольної перевірки нами встановлено дотримання вимог чинного законодавства щодо обліку поточних біологічних активів тваринництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», достовірність їх відображення в обліку та звітності, а також ефективність внутрішньої системи контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Контрольна перевірка вважається завершеною, коли виявлені порушення усунуто, а фінансово-господарську діяльність налагоджено таким чином, щоб забезпечити виконання завдань, що стоять перед підприємствами, установами й організаціями.

3.3. Організація і планування аудиту поточних біологічних активів тваринництва

Вагоме місце серед видів контролю посідає аудит. Аудит - форма контролю, що є незалежною експертизою стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів [4, с. 155].

Поточні біологічні активи тваринництва формують особливу обліково-аналітичну групу оборотних активів суб'єкта господарювання. Тому, перш за все, перед тим, як розпочати перевірку, аудитору необхідно чітко визначитись із джерелами інформації. Для зручності їх подальшого використання варто розмежувати джерела нормативно-правового характеру (Міжнародні стандарти аудиту, Закони, постанови, інструкції, положення тощо) та внутрішні джерела інформації, (наказ про облікову політику в частині обліку поточних біологічних активів, статутні документи, первинні документи, реєстри, звітність, матеріали попередніх перевірок, результати опитувань працівників підприємства, третіх осіб тощо).

По-суті, джерела нормативно-правового характеру дадуть можливість встановити так звані норми контролю, по відношенню до яких аудитору доведеться співставляти, перевіряючи на відповідність таким нормам, аналізувати, інформацію, отриману з іншої групи джерел аудиту на предмет її повноти, достовірності і відповідності.

Серед основних джерел аудиту нормативно-правового характеру, якими визначено методологічні засади формування в обліку інформації щодо

біологічних активів П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90], вимоги та рекомендації якого конкретизовано у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів [56].

Мета аудиту поточних біологічних активів тваринництва – це підтвердження достовірності, повноти, реальності і законності обліку поточних біологічних активів тваринництва та відображення її у звітності.

Для того, щоб якісно провести аудит поточних біологічних активів тваринництва необхідно чітко визначити його об'єкти. У загальному, об'єкти обліку поточних біологічних активів тваринництва виступають підконтрольними об'єктами контролю. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [90] об'єктом обліку виступає поточний біологічний актив тваринництва – тварина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. При цьому аудитор має врахувати той факт, що коли тварини за певних причин (які саме причини – аудиторі слід уточнити) не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вони, в залежності від строку використання, вважаються запасами або основними засобами. Таким чином аудитор буде використовувати методичні прийоми, методи і способи аудиторської перевірки, керуючись при цьому іншими нормативними документами та використовуючи інші методичні підходи до їх перевірки.

Окрім того, сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив. У тваринництві – приплід, нові рої бджіл тощо. Виходячи з цього, в якості об'єктів обліку в результаті біологічних перетворень можуть виділяти біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи, які й виступають, в свою чергу, окремими об'єктами аудиту. Однак на практиці розмежувати поточний біологічний актив у тваринництві та готову сільськогосподарську продукцію складно, що, відповідно, породжує додаткові проблеми у організації та методиці аудиту

підприємств аграрної сфери. Все це вказує на необхідність ознайомлення з наказом про облікову політику підприємства в частині обліку біологічних активів тваринництва ще до початку планування аудиторського процесу.

Елементи наказу мають чітко відображати підходи до розмежування біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції тваринництва та тих, які будуть оцінюватись за справедливою вартістю чи за первісною вартістю.

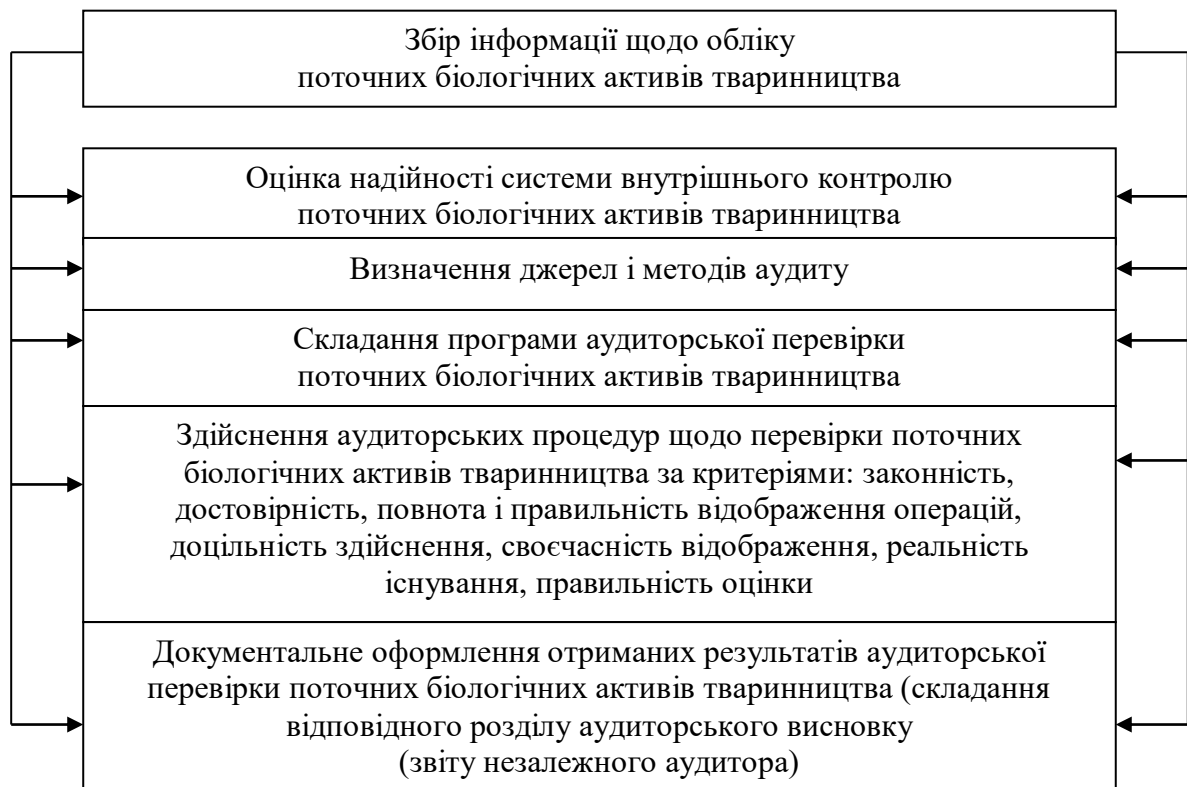
Розробити універсальну методику аудиту поточних біологічних активів тваринництва неможливо. Послідовність, вибір і обґрунтування напрямів перевірки визначаються такими основними факторами, як форма власності та організаційно-правова форма підприємства; обсяги діяльності, чисельність працівників; система оподаткування; стан системи обліку і контролю підприємства, рівень його інформаційного забезпечення; рівень кваліфікації кадрів тощо. Поміж зазначених слід виділити ціль аудиторського дослідження, запити та вимоги, які висуваються до аудиту власником (керівництвом) підприємства-клієнта, а також професійну майстерність, компетентність і досвід самого аудитора. Загалом, основною метою обраної методики аудитором є встановлення достовірності (істини) про досліджуваний об'єкт.

У процесі дослідження нами запропоновано напрями аудиту поточних біологічних активів тваринництва (рис. 3.2.).

Одержавши в процесі попереднього планування даних про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану.

Загальний план аудиторської перевірки є документом організаційно-методичного характеру, який містить перелік основних розділів аудиту, розміщених у логічній послідовності.

У плані відображаються види запланованих робіт, період їхнього проведення, виконавці. Аудитор повинен підготувати в письмовій формі план аудиторської перевірки з визначенням конкретних завдань і процедур для кожного об'єкта аудиту.



**Рис. 3.2. Послідовність проведення аудиту
поточних біологічних активів тваринництва [4]**

На товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» аудит не проводився, тому ми пропонуємо план аудиторської перевірки поточних біологічних активів тваринництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аудиторська
фірма «Світоч»

Товариство з обмеженою відповідальністю
«ГЯДТ АГРО»

**План аудиторської перевірки поточних біологічних активів
тваринництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»
за період 01.01.2012 р. – 31.12.2012 р. у термін з 01.03.2018 р. по 26.03.2018 р.**

№ з/п	Завдання	Виконавець	Термін проведення
1	2	3	4
1.	Перевірка відповідності облікової політики поточних біологічних активів тваринництва	Калмикова А.	01.03.2012 р.
2.	Перевірка правильності визнання поточних біологічних активів тваринництва, їх класифікації і оцінки	Калмикова А.	02.03.2018 р.

Продовж. табл. 3.2

1	2	3	4
3.	Звірка залишків за рахунками поточних біологічних активів тваринництва за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Калмикова А.	04.03.2018 р.
4.	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність	Калмикова А.	06.03.2018 р.
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва	Калмикова А.	09.03.2018 р.
6.	Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку	Калмикова А.	12.03.2018 р.
7.	Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації	Калмикова А.	15.03.2018 р.
8.	Перевірка формування первісної вартості поточних біологічних активів тваринництва при надходженні	Калмикова А.	16.03.2018 р.
9.	Перевірка правильності визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва	Калмикова А.	18.03.2018 р.
10.	Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування поточних біологічних активів тваринництва	Калмикова А.	20.03.2018 р.
11.	Взаємна звірка даних Звіту про рух худоби і птиці на фермі з накладними, актами тощо з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів	Калмикова А.	22.03.2018 р.
12.	Узагальнення матеріалів аудиту	Калмикова А.	24.03.2018 р.
13.	Складання аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора)	Калмикова А.	25.03.2018 р.
14.	Надання рекомендацій	Калмикова А.	26.03.2018 р.

Дата

Підпис

Усі документи – отримані аудитором від клієнта, від третіх осіб, складені самим аудитором – є джерелами отримання аудиторських доказів та засобом ефективного проведення аудиторської перевірки, оскільки виступають інструментом оперативного контролю і правильної оцінки його результатів. Для аудитора вони є робочими документами сукупність яких формує аудиторське досьє клієнта.

Робочі документи аудитора допомагають планувати, організувати та проводити аудит; контролювати роботу аудиторів; містять аудиторські докази, які одержуються в процесі аудиту для обґрунтування думки аудитора.

Робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння експрес-аудиту.

У робочих документах необхідно відобразити таку інформацію: про планування експрес-аудиту; характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур; результати виконаних процедур; обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до аудиторського висновку; висновки, зроблені на основі одержаних аудитором доказів.

До складу робочих документів аудитора можуть бути включені:

- копії та витяги з установчих та внутрішніх документів суб'єкта господарювання, у тому числі документи, що розкривають організаційно-правову форму та організаційну структуру управління;
- копії та витяги з інших юридичних документів (договорів, угод, контрактів, протоколів засідань, зборів тощо);
- інформація про галузь, економічне і правове середовище діяльності суб'єкта господарювання;
- матеріали про планування аудиту (загальний план і програма аудиту);
- інформація про дослідження системи обліку і внутрішнього контролю (описи, схеми, тести);
- документи оцінки аудиторського ризику та його складових;
- аналітичні матеріали господарських операцій і залишків рахунків;
- матеріали аналізу важливих показників і тенденцій економічної діяльності;
- записи про характер, дати та обсяги проведених аудитором процедур та їх результати;
- матеріали, які б свідчили про те, що робота, яку виконували асистенти та інші спеціалісти, контролювалась аудитором;
- записи про виконавців і час проведених процедур;
- інформація про роботу, яка виконувалась іншими аудиторами;

- записи, документи, листування, обговорення з замовником і виконавцями окремих питань;
- копії фінансової та іншої звітності, бухгалтерських документів;
- висновки аудитора за результатами аудиту та рекомендації для клієнта.

Після проведення аудиту поточних біологічних активів тваринництва оформлені належним чином робочі документи залишаються в аудитора. У зв'язку з необхідністю додержання принципу конфіденційності одержаної в процесі аудиту інформації та інших принципів аудиту аудитор не має права розголошувати зміст робочих документів, використовувати їх в особистих (крім їх прямого призначення) цілях. Разом з тим аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, крім випадків, передбачених законодавством.

Строк зберігання робочих документів не може бути меншим строку позовної давності і залежить від багатьох чинників (виду документа, прийнятої практики та ін.).

Одне з основних місць в переліку робочої документації аудитора займають документи по вивченню системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, до яких належать тести внутрішнього контролю.

Нами запропоновано тест внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Тест внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»

Період, що перевіряється 01.01.2012 р. - 31.12.2012 р.

№ п/п	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідають умови утримання тварин встановленим вимогам				

Продовж. табл. 3.3

1	2	3	4	5	6
2.	Чи закріплені тварини, що знаходяться на вирощуванні і відгодівлі, за особами, відповідальними за їх збереження				
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із вирощуванням тварин				
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб				
5.	Чи обмежено доступ до інформації про поточні біологічні активи тваринництва в електронному вигляді				
6.	Чи належним чином проводиться інвентаризація тварин				
7.	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації поточних біологічних активів тваринництва				
8.	Чи були у звітному періоді факти нестачі тварин				
9.	Чи були у звітному періоді факти загибелі тварин				
10.	Чи було у звітному періоді придбання тварин				
11.	Чи була у звітному періоді реалізація тварин				
12.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва з даними Головної книги				
13.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів				

Підсумкові документи (підсумкова документація) являють собою офіційні документи аудитора, які передаються замовнику за результатами проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг.

На завершальному етапі аудиторської перевірки поточних біологічних активів тваринництва на підставі робочих документів аудитор складає аудиторський звіт, де чітко сформульована думка аудитора про стан бухгалтерського обліку поточних біологічних активів і робить аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) щодо достовірності відображення інформації про наявність і використання поточних біологічних активів тваринництва у фінансовій, податковій та статистичній звітності підприємства-клієнта.

Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) може складатися за стандартною і модифікованою формами.

Відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [67] аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) залежить від думки аудитора. Такою думкою може бути:

- умовно-позитивна думка;
- негативна думка;
- відмова від формулювання (висловлення) думки.

Умовно-позитивна думка (умовно-позитивний висновок) має місце у випадках, коли обмеження обсягів та незгода з керівництвом не настільки суттєві і глибокі, щоб висловити негативну думку або відмовитись від висловлення (результат не фундаментальної невпевненості та незгоди).

Відмова від висловлення думки має місце, якщо обмеження обсягу роботи аудитора настільки суттєві і глибокі, що аудитор не в змозі одержати достатні та належні аудиторські докази і, таким чином, висловити свою думку про фінансову звітність (результат фундаментальної невпевненості).

Негативна думка (негативний висновок) висловлюється, якщо вплив будь-якої незгоди з керівництвом настільки суттєві і глибокі для фінансової звітності, що, на думку аудитора, недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити характер фінансової звітності, яка може ввести в оману користувачів або є неповною (результат фундаментальної незгоди).

У разі висловлення думки, яка відрізняється від безумовно-позитивної, аудитор у додатковому розділі повинен описати всі істотні причини і, по можливості, дати кількісну характеристику ймовірного впливу на фінансову звітність.

Після проведення аудиту на прикінцевому його етапі підсумкові документи, оформлені згідно з нормативними вимогами та умовами договору, передаються замовнику аудиту за актом приймання-передачі. Датою видачі аудиторського висновку та інших підсумкових документів є дата передачі їх замовнику.

При проведенні обов'язкового аудиту аудитор повинен попередити замовника про необхідність і терміни передачі його за місцем вимоги (до податкових органів та іншим користувачам).

Один екземпляр підсумкових документів залишається в аудитора і зберігається ним аналогічно робочим документам.

При вивченні та дослідженні діяльності та постановки аудиту по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» було виявлено відсутність проведення аудиту.

Таким чином, відмічаємо, що аудит поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» має ряд особливостей, врахувати і використати які в аудиторському процесі можуть фахівці-аудитори, що добре розуміють специфіку тваринницької галузі. Проблемні аспекти аудиту поточних біологічних активів тваринництва пов'язані також із суперечністю питань, які мають місце в організації і методиці бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва, низьким рівнем науково-методичного забезпечення аудиту агропромислового виробництва, наявністю в достатній кількості аудиторів, спеціалізованих в тваринницької галузі.

Висновки за розділом 3

Контроль є складовою частиною та невід'ємним елементом управління підприємством. Об'єктами контролю є поточні біологічні активи тваринництва в розрізі груп, операції щодо їх надходження, вибуття, переміщення тощо.

Фактичний і документальний контроль поточних біологічних активів тваринництва взаємопов'язані, а тому спільне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан поточних біологічних активів тваринництва, розробити заходи щодо усунення недоліків.

Перевірку поточних біологічних активів на сільськогосподарським підприємствам, у тому числі і на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» пропонуємо здійснювати у такій послідовності: інвентаризація поголів'я худоби; дотримання зооветеринарних заходів і вимог, технології й правил виконання робіт; документальна перевірка операцій з руху тварин, перевірка стану обліку та звітності.

Звіт за результатами контрольної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств складається із вступної частини і результативної.

За результатами контрольної перевірки нами встановлено дотримання вимог чинного законодавства щодо обліку поточних біологічних активів тваринництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО», достовірність їх відображення в обліку та звітності, а також ефективність внутрішньої системи контролю поточних біологічних активів тваринництва.

Мета аудиту поточних біологічних активів тваринництва – це підтвердження достовірності, повноти, реальності і законності обліку поточних біологічних активів тваринництва та відображення її у звітності.

На товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» аудит не проводився, тому ми пропонуємо план аудиторської перевірки та тест внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО»

ВИСНОВКИ

Дослідження обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва дозволяє сформулювати такі висновки.

1. Важливе значення для ефективного ведення обліку поточних біологічних активів тваринництва має чітке розуміння їх економічного змісту. Поточні біологічні активи тваринництва - це тварини на вирощуванні та відгодівлі, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та /або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Запропонована класифікація поточних біологічних активів тваринництва може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами, що дасть змогу правильно організувати синтетичний і аналітичний облік, сприятиме повному розкриттю інформації про їх наявність та рух об'єктів біологічних активів суб'єктів господарювання у різних аспектах.

Підкреслено, що важливою класифікаційною ознакою поточних біологічних активів тваринництва є методика їх оцінки.

2. Розкрито значення та завдання обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва, обґрунтовано, що облік і контроль поточних біологічних активів тваринництва має важливе значення, оскільки дозволяє упорядкувати та надати достовірну інформацію про поточні біологічні активи тваринництва.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на товаристві з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО». Для забезпечення діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» при його створенні за рахунок внесків засновників був сформований статутний капітал у розмірі 61117426,40 грн.

Основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим актом товариства з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику підприємства». Товариство з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» веде

бухгалтерський облік відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, своєчасно складає податкову, фінансову і статистичну звітність, подає її відповідним органам у визначені строки за всіма видами діяльності та несе відповідальність за достовірність її інформації.

4. Досліджено основні засади організації обліку поточних біологічних активів тваринництва і встановлено, що організація обліку поточних біологічних активів тваринництва повинна відповідати таким умовам: простота застосування (зрозумілість), універсальність, повнота і достовірність висвітлення інформації, а також спрямування на зменшення витрат на організацію і ведення обліку.

Встановлено, щоб правильно і раціонально організувати облік поточних біологічних активів тваринництва необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку поточних біологічних активів тваринництва, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; кваліфікованих бухгалтерів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики.

Розроблено схему первинного обліку поточних біологічних активів тваринництва, згідно з якою всі первинні документи, в яких фіксуються господарські операції щодо обліку поточних біологічних активів тваринництва, слід поділити на три групи: документи з руху поточних біологічних активів тваринництва; документи з оцінки поточних біологічних активів тваринництва на звітну дату; документи з первісної оцінки продукції тваринництва.

Удосконалено методику організації обліку поточних біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО».

5. У ході дослідження розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва. При цьому з'ясовано, що для обліку поточних біологічних активів тваринництва використовують субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за

справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

По товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» облік поточних біологічних активів тваринництва ведеться відповідно до вимог чинного законодавства. Інформація щодо поточних біологічних активів належним чином відображається в усіх формах фінансової звітності.

6. З'ясовано, що калькулювання собівартості продукції тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» ведеться відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

7. Встановлено, що на організацію управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах впливають: зовнішні фактори (рівень розвитку галузі, умови діяльності сільськогосподарського підприємства, кліматичні умови, ринкова кон'юнктура, ціноутворення тощо) і - внутрішні фактори (організаційна структура сільськогосподарського підприємства, кількість центрів господарської відповідальності, розподіл обов'язків і відповідальності, професіоналізм працівників, мотивація праці тощо).

Для автоматизації обліку поточних біологічних активів тваринництва по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» запропоновано використовувати спеціалізовану конфігурацію «АгроКомплекс», яка пристосована для сільського господарства і не потребує яких-небудь спеціальних змін.

8. Визначено, що контроль є складовою частиною та невід'ємним елементом управління сільськогосподарським підприємством.

Охарактеризовано класифікаційну ознаку контролю поточних біологічних активів тваринництва - залежність від часу здійснення. За даною класифікаційною ознакою контроль поточних біологічних активів тваринництва необхідно поділити на попередній, поточний, наступний.

Найбільшу увагу серед видів контролю поточних біологічних активів тваринництва слід приділяти наступному контролю. Він характеризується

більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні і це дає можливість забезпечити всебічну та комплексну перевірку правильності, законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Розглянуто мету, основні завдання, об'єкти, суб'єкти та джерела інформації контролю поточних біологічних активів тваринництва.

9. Розкрито методику проведення контролю поточних біологічних активів тваринництва і за результатами контрольної перевірки встановлено дотримання вимог чинного законодавства щодо обліку поточних біологічних активів тваринництва, достовірність їх відображення в обліку та звітності.

10. Розкрито порядок узагальнення результатів контролю поточних біологічних активів тваринництва і встановлено, що на основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт за результатами контрольної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства.

Контрольна перевірка вважається завершеною, коли виявлені порушення усунуто, а фінансово-господарську діяльність налагоджено таким чином, щоб забезпечувати виконання завдань, що стоять перед підприємствами, установами й організаціями.

11. У зв'язку з тим, що методом контролю по товариству з обмеженою відповідальністю «ГЯДТ АГРО» виступає інвентаризація поточних біологічних активів тваринництва, нами запропоновано проводити зовнішній аудит поточних біологічних активів. У зв'язку з цим визначено мету, основні джерела інформації аудиту, якими визначено методологічні засади формування в обліку інформації щодо поточних біологічних активів тваринництва.

Запропоновано етапи проведення аудиту поточних біологічних активів тваринництва, план аудиторської перевірки поточних біологічних активів тваринництва та тест внутрішнього контролю поточних біологічних активів тваринництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах: навч. посібник / Ю.А. Верига, В.І. Аранчій, В.В. Писаренко [та ін.]; за ред. Д.М. Фесенко. – Вид-во «Полтава», 2006. – 500 с.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 392 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посібник / П.Й. Атамас. – 2-ге вид. – К.: ЦНЛ, 2013. – 440 с.
4. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: підручник / М.Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2018. – 628 с.
5. Бондур Т.О. Суть біологічних активів та облік їх виробництва у рослинництві / Бондур Т.О. // Облік і фінанси в АПК. – 2018. – №1. – С. 9-15.
6. Бурков В.І. Запровадження ПСБО 30 та необхідність змін облікової політики сільськогосподарських підприємств. / В.І. Буркова // Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції 18.05.2007 р. Частина 2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 34-36.
7. Захожая В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2015. – 968с.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України / [Коваленко А.М., Харитонova А.Г., Малоок Т.А. та ін.] ; за заг. ред. А.М. Коваленко.- Дніпропетровськ: ВВК «Баланс-Клуб», 2016.-736 с.
9. Васьков Н.В. Новий порядок організації обліку поточних біологічних активів тваринництва [Електронний ресурс] / Н.В. Васьков // Економічні науки. – 2019. – № 7. – Спосіб доступу: <http://www.rusnauka.com>.
10. Верба Н. Програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах / Н. Верба // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2015. – № 4. – С.132 - 135.

11. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. практ. посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла]. – К.: ЦУЛ, 2016. – 536 с.
12. Вишневский М. Учет текущих биологических активов / М. Вишневский // Налоги и бухгалтерский учет. – 2008. - № 67. - С. 15-23.
13. Волкова І.А. Фінансовий облік - 2: навч. посібник / І.А. Волкова. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 224 с.
14. Вороновська В.О. Еколого-економічний аспект П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.О. Вороновська // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 39-40.
15. Гаврилюк Л.В. Проблеми обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю [Електронний ресурс] // Л.В. Гаврилюк. – Спосіб доступу: <http://www.rusnauka.com>.
16. Гарасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): монографія / П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2019. – 269 с.
17. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С.Ф. Голов // Облік та фінанси в АПК. – 2006. – № 11. – С. 87-90.
18. Гончаров С.М. Тлумачний словник економіста / С.М. Гончаров, Н.Б. Кушнір ; за ред. проф. С. М. Гончарова. – Рівне: НУВГП, 2008. – 264 с.
19. Гордієнко К.Д. Економічно тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / К.Д. Гордієнко. – [2-ге, перероб. і доп.]. – К.: КНТ, 2007. – 360 с.
20. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2013. - 203 с.
21. Гузар Б.С. Особливості обліку поточних біологічних активів

- тваринництва / Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. // Економіка АПК. – 2018. – № 3. – С. 35-39.
22. Гуділіна З. Облік біологічних активів / З. Гуділіна // Бухгалтерія в сільському господарстві. – № 23 (200) - 2017. – С. 2-6.
 23. Гузар Б.С. Облік затрат на збут у фермерських господарствах / Б.С. Гузар // Економіка АПК. - 2019. - № 5. - С. 65 – 69.
 24. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посібник / Н.О. Гура. - К.: Знання, 2014. – 541 с.
 25. Давидова О.М. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції / О.М. Давидова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. - № 6. – С. 49-50.
 26. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. - К.: Знання, 2007. – 243 с.
 27. Дерев'янка С. Актуальні проблеми обліку ПБА / С. Дерев'янка, Т. Олійник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2018. – № 12 (261). – С. 16-20.
 28. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посібник / за ред. В.М. Жука – К.: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.
 29. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / Жук В.М // Облік і фінанси АПК. – 2019. - № 6 – С. 34 – 42.
 30. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
 31. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посібник / Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин. – К.: Професіонал, 2009. – 320 с.
 32. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
 33. Замула І.В. Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід /

- І.В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖТДУ, 2006. – С. 25-27.
34. Засадна Х.О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С:Бухгалтерія 7.7: навч. посібник / Х.О. Засадна, Р.К. Шурпенкова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 237 с.
 35. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посібник / С.В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2007. – 349 с.
 36. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навч. посібник / С.Ю. Ільїна. – К.: Кондор, 2009. – 377 с.
 37. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11.07.1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
 38. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
 39. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до ПСБО 30 «Біологічні активи» / О.О. Канцуров // Облік і фінанси АПК. – 2016. – № 11. – С. 91-95.
 40. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посібник / О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. 296 с.
 41. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник / О.В. Клименко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

42. Клименко О.П. Економічна сутність і класифікація біологічних активів / О.П. Клименко // Економічний аналіз. - Випуск 6. - 2010.- с.72-76.
43. Клименко О.П. Біологічні активи: поняття та класифікація / О.П. Клименко // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2013 р. – Тернопіль: Крок, 2013. – С.53-55.
44. Клименко О.П. Актуальні проблеми обліку і контролю поточних біологічних активів тваринництва / О.П. Клименко // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 1 (55). – С. 94-97.
45. Коноплицький В.А. Тлумачно-термінологічний економічний словник / В.А. Коноплицький, Т.І. Філіна. – К.: КНТ, 2007. – 580 с.
46. Кононенко В.А. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції тваринництва / В.А. Кононенко // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2019. – № 49.
47. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України (Проект) // Облік і фінанси в АПК. – 2009. - № 1. – С. 7-16.
48. Кох Р. Менеджмент и финансы от А до Я / Р. Кох. – Спб.: Питер, 2000. – 496 с.
49. Кузьмович П.М. Актуальні питання обліку біологічних активів в різних літературних джерелах. / П.М. Кузьмович // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 2. – С. 32-35.
50. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація / П.М. Кузьмович // Облік і фінанси АПК. – № 4. - 2018. - С. 32-37.
51. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2017. - № 7. - С.46 - 49.
52. Лаврінко Л. Що змінилося в обліку сільськогосподарської продукції / Л. Лаврінко // Баланс-Агро. – 2016. - № 4. - С. 26 - 27.
53. Максимова В.Ф. Облік у галузях економіки: навч. посібник / В.Ф. Макси-

- мова, З.В. Кузіна, Л.М. Стиренко, Т.Г. Степова. – К.: ЦУЛ, 2010 . – 496 с.
54. Маляревський Ю.Д. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посібник / Ю.Д. Маляревський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасенко, А.О. Касич. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2008. – 616 с.
55. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік і контроль в агроформуваннях: підручник / Т.Г. Маренич. – [2-е вид.]. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.
56. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
57. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 02 липня 2001 р. № 190 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
58. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 травня 2001 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
59. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: Наказ Міністерства аграрної політики України від 07.04. 2001 р. № 49 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
60. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю: Рішенням Методичної ради Міністерства аграрної політики України, Інституту аграрної економіки, Федерації аудиторів, бухгалтерів в АПК,

- протокол № 1 від 10.01.2008 р. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
61. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: [http://www: search.ligazakon.ua](http://www.search.ligazakon.ua).
 62. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon.nau.ua>.
 63. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний Ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
 64. Мисака Т.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Т.В. Мисака, В.М. Шарманська. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.
 65. Михайлов М.Г. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» / М.Г. Михайлов, О.О. Баранік, О.А. Мельник // Облік і фінанси АПК. – 2019. – № 12. – С. 100-107.
 66. Міжнародний стандарт фінансової звітності 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://minfin.gov.ua>.
 67. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року) [Електронний ресурс] / Спосіб доступу: <http://www.apu.com.ua>.
 68. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 6. – С. 17-24.
 69. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 томах. / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій ; за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, Т. 1. – 2005. – 616 с.

70. Мусієнко М.М. Екологія: тлумачний словник / М.М. Мусієнко. – К.: Либідь, 2004. – 376 с.
71. Нагаєвич Ю.В. Облік формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств / Ю.В. Нагаєвич // Вісник Полтавської державної аграрної академії. - 2018. - № 1.- С. 116-117.
72. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. посібник / Г. В. Нашкерська . – К.: Кондор, 2009. – 503 с.
73. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний Ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
74. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: навч. посібник / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009 . – 472 с.
75. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко. – [3-тє вид.]. – К.: Алерта, 2006. – 878 с.
76. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алеута, 2010. – 584 с.
77. Онищенко О.М. Фінансова результативність сільськогосподарських підприємств / О. М. Онищенко // Економіка України. - 2008. - № 2. - С. 59 -71.
78. Осовська Т. В. Економічний словник / Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Юшкевич. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
79. Остапчук О.В. Проблеми застосування аналітичного обліку біологічних активів / О.В. Остапчук // Облік і фінанси АПК. - 2017. - № 11-12. - С. 52-55.
80. Палюх М. Нові підходи до організації обліку і контролю на підприємствах агропромислового виробництва / М. Палюх, О. Скирпан // Економічний аналіз. – 2015. – Випуск 6. – С. 56-58.

81. Пасенко В.В. Проблемні питання обліку фінансових результатів за П(С)БО 30 «Біологічні активи» та їх врегулювання / В.В. Пасенко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 жовтня 2006 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2006. – С. 82-84.
82. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 6 (73). – С. 115-118.
83. Перевозник Н.В. Класифікація біологічних активів в обліку та звітності / Н.В. Перевозник // Формування ринкових відносин в Україні. – 2017. – № 8 (75) – С. 71-76.
84. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік в сільському господарстві України: підручник / В. Я. Плаксієнко, Л. М. Пісьмаченко, Є. І. Рябий. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.
85. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 № 318 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб

доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
91. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч. посібник / В.О. Подольська, О.В. Яріш – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
92. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93 р. зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
93. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
94. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України: Наказ Міністерства аграрної політики України № 216 від 01 листопада 2000 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.
95. Про охорону праці: Закон України №2694-XII від 14.10.1992р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: www.liga.net.
96. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посібник / А.Ж. Пшенична. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 315 с.
97. Саблук П.Т. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах: навч. посібник / П.Т. Саблук, В.Б. Моссаковський. – К.: «Урожай», 1998. - 416 с.
98. Скирпан О.П. Особливості організації обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах / О.П. Скирпан // Економічна

- діагностика підприємства. – 2010. - № 1. – С.106-110.
99. Словник нормативних економічних термінів: навч.-метод. посібник / Укладач Л.І. Гаврилюк. – Житомир: ЖДТУ, 2002. – 184 с.
 100. Словник сучасної економіки Макміллана / перекл. з англ. - К.: АртЕк, 2000. – 640 с.
 101. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посібник / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
 102. СПС. АгроКомплекс. Спеціалізована конфігурація: Довідник по роботі з конфігурацією. – ІнфоСофт. – Одеса. – 2016. – С. 43-44.
 103. Стрельник Л.М. Проблеми питання аудиту в сільському господарстві / Л.М. Стрельник // Аудитор України. - 2014. - № 13. - С. 5 - 7.
 104. Сук Л.К. Облік біологічних активів / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. - 2016. - № 9-10. - С. 128-134.
 105. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва / П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2016. - № 1. – С.85-87.
 106. Уланчук В. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах сьогодення / В. Уланчук // Облік і фінанси АПК. – 2018. - № 1. – С. 120 - 125.
 107. Уланчук В. Особливості обліку поточних біологічних активів у садівництві / В.С. Уланчук, Г.Ю. Аніщенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С.29-36.
 108. Фінансовий облік: навч. посібник / М.С. Орлів, С.В. Хома ; за ред. В.К. Орлова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 510 с.
 109. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / [М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. ; за ред. проф. М. Г. Огійчука]. – 5-те вид., переробл. і доповн. – К. : Алеута, 2009. – 1056 с.
 110. Фінансовий словник-довідник / М.Я. Дем'яненко, Ю.Я. Лузан, П.Т. Саблук, В.М. Сукупний та ін.; за ред. М. Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2003. – 555 с.

111. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
112. Чернелевский Л.М. Податковий облік і контроль: навч. посібник / Л.М. Чернелевский, Т.Ю. Редзюк. – К.: Пектораль, 2014. – 328 с.
113. Ярошевська В.М. Охорона праці в галузі: навч. посібник / В.Н. Ярошевська, В.Й. Чабан. – К.: ВД «Професіонал», 2014. – 228 с.